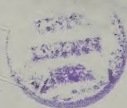


Friedrich Helmert

DER WERT IM VERMÖGENSTEUERRECHT

1984

Diss. Münster



DER WERT IM VERMÖGENSSTEUERRECHT

Inauguraldissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch den Fachbereich Rechts-
wissenschaft der Westfälischen Wilhelms-Universität

vorgelegt

von

Friedrich Helmert

aus Ennigerloh

1984

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Birk

Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Dr. Bleckmann

Dekan: Prof. Dr. Großfeld

Tag der mündlichen Prüfung: 4.7.1984

Gliederung

	Seite
Einleitung	1
1. Teil: Die Grundzüge der Wertlehre	4
§ 1 Die Wertkategorien	6
I. Gebrauchswert und Verkehrswert	6
II. Subjektiver und objektiver Wert	11
§ 2 Die Bewertung	15
§ 3 Die Bedeutung der Wertlehre für die vermögenssteuerliche Bewertung	18
2. Teil: Die Stellung Der Vermögensteuer im Steuersystem	20
§ 1 Die finanzwissenschaftliche Beurteilung der Vermögensteuer	20
I. Die Arten der Vermögensteuer	20
II. Die Einordnung der deutschen Vermögensteuer	28
III. Die Rechtfertigung der allgemeinen nominellen Vermögensteuer	29
1. Die äquivalenztheoretische Begründung	29
2. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	31
a. Die Belastungsdifferenzierung zwischen verschiedenen Einkunftsarten	32
aa. Die Sonderbelastung 'fundierter' Einkünfte	32
bb. Die Sonderbelastung 'mühelosen' Einkommens	36
b. Die Leistungsfähigkeit des Vermögens an sich	38
3. Die Antriebsfunktion	41
4. Die Umverteilungsfunktion	43
5. Die Nachhol- und Kontrollfunktion	45
IV. Steuerrechtfertigung und tatbestandliche Ausformung der allgemeinen nominellen Vermögensteuer	48
§ 2 Die historische Entwicklung der allgemeinen, nominellen und periodischen Vermögensteuer in Deutschland	51
I. Die Preußische Ergänzungssteuer	52
1. Die Konstruktion der Ergänzungssteuer nach der Regierungsvorlage	52
2. Die parlamentarische Beratung des ErgStG	61
3. Die Auslegung des ErgStG durch die Verwaltung und das Preußische Oberverwaltungsgerichts	67
4. Die Änderungen des ErgStG	70
II. Die Entwicklung der Vermögensteuer im Deutschen Reich	78
1. Die Vermögensbesteuerung im Reich bis zum Ende des Ersten Weltkriegs	78

	Seite
a. Die Besitzsteuerfrage	78
b. Der Wehrbeitrag	84
2. Die Vermögensbesteuerung in der Weimarer Republik und im Dritten Reich	89
III. Die Vermögensteuer in der Bundesrepublik Deutsch- land	100
§ 3 Die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Vermögensteuer	103
I. Die verfassungsrechtlich vorausgesetzte Steuer- gewalt	105
1. Die Bedeutung der Kompetenzordnung	105
2. Keine verfassungskräftige Festlegung des Steuersystems	108
II. Die Bindung der Steuergewalt an die Grundrechte	112
1. Die Grundrechtserheblichkeit der Steuerwir- kungen	112
a. Die Wirkungsweise der Steuer	112
b. Die Kriterien der Grundrechtserheblichkeit	114
2. Die Maßstäbe für die Belastungswirkungen	121
a. Die Eigentumsgarantie	121
aa. Die Rechtsprechung des BVerfG	123
bb. Die Lehre vom Steuervorbehalt	124
cc. Der steuerliche Zugriff auf konkrete Eigentumspositionen	125
dd. Vermögensschutz und Eigentumsgarantie	128
ee. Die Steuer als Inhaltsbestimmung des Eigentums	140
b. Die steuerliche Lastengleichheit	144
aa. Die verfassungsrechtliche Bedeutung der steuerlichen Lastengleichheit	145
bb. Der Maßstab der steuerlichen Lasten- gleichheit	148
3. Die Maßstäbe für die Gestaltungswirkungen	158
III. Die Folgerungen für die Vermögensteuer	163
1. Die verfassungsrechtliche Beurteilung der vermögensteuerlichen Belastungswirkungen	163
a. Das Vermögen an sich als Maßstab der Belastungsgleichheit	164
b. Die erhöhte Besteuerung der fundierten Einkünfte	165
aa. Die Berechtigung einer erhöhten Be- steuerung	165
bb. Die Technik der erhöhten Besteuerung	169
c. Die nachholende und ergänzende Besteuerung der Einkünfte	174
d. Die Kontrollfunktion	175
2. Die Rechtfertigung der vermögensteuerlichen Gestaltungswirkungen	176
a. Die Umverteilungswirkung der Vermögensteuer	176
b. Die Antriebswirkung	178

3. Die Folgerungen für die Struktur der Vermögensteuer	179
a. Das Gesamtvermögen als Steuerobjekt	180
aa. Keine Besteuerung notwendigen Gebrauchsvermögens	181
bb. Die Schonung "kleineren Eigentums"	182
cc. Die Besteuerung des Kunstvermögens	184
b. Die Abstimmung zwischen Einkommensteuer und Vermögensteuer	186
aa. Die Anrechnung der Vermögensteuer auf die Einkommensteuer	186
bb. Die Absetzbarkeit der Vermögensteuer als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer	187
3. Teil: Die vermögensteuerliche Bewertung	189
§ 1 Die vermögensteuerlichen Bewertungsziele	189
I. Verkehrswert und Ertragswert	190
II. Die Elemente des Ertragswerts	195
1. Die Maßgeblichkeit des Zukunftsertrags	195
2. Die Subjektbeziehung des Zukunftsertrags	196
III. Die Bewertung mit sonstigen Werten	198
IV. Die Bewertung zwecks Besteuerung der fundierten Einkünfte	199
§ 2 Die Bewertung nach dem Bewertungsgesetz	201
I. Die Systematik des BewG	201
II. Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§§ 33 - 67 BewG)	205
III. Die Bewertung des Grundvermögens	207
1. Die Bewertungsmaßstäbe des BewG	207
2. Die verfassungsrechtliche Beurteilung	210
IV. Die Bewertung des Betriebsvermögens	213
1. Die grundsätzliche Problematik	213
2. Die geschichtliche Entwicklung	217
3. Der Teilwert (Reproduktionswert) als vermögensteuerliches Bewertungsziel	223
4. Einzelne Streitfragen der Teilwertlehre	225
a. Der Einfluß der Rentabilität auf den Teilwert	225
aa. Die Unrentierlichkeit des Betriebs	226
bb. Die Rentierlichkeit des Gegenstandes im Betrieb	230
b. Die Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und des Geschäftswerts	233
aa. Der Geschäftswert in der Vermögensaufstellung	233
bb. Immaterielle Einzelwirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung	239

	Seite
V. Die Bewertung des sonstigen Vermögens	241
VI. Die Vergleichbarkeit der Werte	246

Abkürzungsverzeichnis

AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
BK	Bonner Kommentar
Dr.	Drucksache
Drittbearb.	Drittbearbeitung
DStZ A	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStZ E	Deutsche Steuer-Zeitung Eildienst (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErgStG	Preußisches Ergänzungssteuergesetz vom 14.7.1893 (GS 1893, S. 134)
EST	Einkommensteuer
FS	Festschrift
GrS	Großer Senat
HdF	Handbuch der Finanzwissenschaft
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Komm.	Kommentar
KSt	Körperschaftsteuer
LegPer.	Legislaturperiode
NVwZ	Neue Zeitschrift über Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
o.O.	ohne Ort
OVGSt	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
RAO	Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919. RGL. 1919, S. 372
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RErbStG	Erbschaftsteuergesetz vom 3. Juni 1906, RGL. 1906, S. 620/654
RFM	Reichsfinanzminister
RV	Reichsverfassung vom 16. April 1871. BGBl 1871, S. 63
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
T.A.	Technische Anleitung
U.E.C.	Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers
VJSchrStFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
WehrbeitragsG	Gesetz über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag von 1913, RGL. 1913
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (Zeitschrift)

Im übrigen werden die gebräuchlichen Abkürzungen nach
"KIRCHNER", Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache,
3. Aufl. Berlin 1983, benutzt.

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

- Albach, Horst Neue Entwicklungstendenzen in der
Teilwertlehre
StbJb 1965/66, S. 305-330
- Amonn, Alfred Grundsätze der Finanzwissenschaft
Zweiter (besonderer) Teil
Bern 1953
- Anschütz, Gerhard Die Verfassung des Deutschen Reichs
14. Aufl., Berlin 1933
- Arbeitskreis Unternehmens- Entwurf einer Verlautbarung: Grund-
bewertung des Instituts sätze zur Durchführung von Unter-
der Wirtschaftsprüfer nehmenbewertungen
WPg 1980, S. 409-421
- Aristoteles Politik
(Rowohlts Klassiker, Griechische
Literatur Bd. 8)
o.O., 1965
- von Arnim, Hans Herbert Besteuerung und Eigentum
VVDStRL 39 (1981), S. 286-360
- Badura, Peter Eigentum
in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.),
Handbuch des Verfassungsrechts,
Berlin 1983, S. 652-696
- Barth, Kuno Die Bewertung von Anteilen an Kapi-
talgesellschaften für Zwecke der
Vermögensteuer
Düsseldorf 1974
- Battis, Ulrich Eigentumsschutz und Entschädigung
NVwZ 1982, S. 585-590
- Baur, Fritz Die "Naßauskiesung" - oder wohin
treibt der Eigentumsschutz
NJW 1983, S. 1734-1736
- Becker, Enno Die Reichsabgabenordnung
4. Aufl., Berlin 1925
- Becker, Klaus Einheitsbewertung des gewerblichen
Betriebsvermögens und Betriebswirt-
schaftslehre
Diss.rer.pol. Frankfurt 1956
- Beisse, Heinrich Diskussionsbeitrag, Podiumsdiskussion,
Die steuerlichen Grundsätze der Unter-
nehmensbewertung, insbesondere bei
Anteilen von Kapitalgesellschaften
StbJb 1981/82, S. 291-294

- Birk, Dieter Buchbesprechung zu D.G. Bodenheim,
Der Zweck der Steuer,
StuW 1980, S. 68-70
- ders. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als
Maßstab der Steuernormen
Köln 1983
- Bleckmann, Albert Allgemeine Grundrechtslehren
Köln/Berlin/Bonn/München 1979
- ders. Zum materiellrechtlichen Gehalt der
Kompetenzbestimmungen des Grundge-
setzes
DÖV 1983, S. 129-135
- Bodenheim, Dieter G. Zur verfassungsrechtlichen Refor-
mulierung des Steuergerechtig-
keitsproblems
Der Staat 17 (1978), S. 481-506
- ders. Der Zweck der Steuer
Baden-Baden 1979
- Böhm-Bawerk, E. Art. "Wert"
in: Handwörterbuch der Staatswissen-
schaften
4. Aufl., Bd. 8, Jena 1928,
S. 988-1007
- Börner, Dietrich Art. Unternehmensbewertung
in: HdWW Bd. 8, S. 111-123
Stuttgart/New York/Tübingen/Göttingen/
Zürich 1980
- Boesler, Felix Ertragswert und gemeiner Wert in
der deutschen Vermögensbesteuerung
Leipzig 1925
- Bonner Kommentar Kommentar zum Bonner Grundgesetz
(verschiedene Bearbeiter)
Hamburg 1950 ff. (Loseblatt)
- Brohm, Winfried Kompetenzüberschreitungen im Bundes-
staat
DÖV 1983, S. 525-531
- Denninger, Erhard Rückwirkungsverbot und Eigentums-
garantie bei der erbersatzsteuer-
lichen Behandlung von Familien-
stiftungen (II)
AG 1978, S. 70-79
- Dißmann, Hans Robert Die durch Art. 14 GG gebotene Grenze
der Erhebung öffentlicher Abgaben
Diss. Freiburg i.Br. 1964
- Dörner, Wolfgang Die Unternehmensbewertung
in: Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981,
S. 1245-1369

- Doralt, Werner Der Teilwert als Anwendungsfall des going concern-Prinzips - Eine Kritik an der Teilwertkritik in: A. Raupach (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984
- Draschka, Heribert Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums Heidelberg 1982
- Dziegalowski, Ernst-
Thümen, Georg Kommentar zum Reichsbewertungs-
gesetz
3. Aufl., Berlin 1931
4. Aufl., Berlin 1935
- von Eheberg, Karl Theodor Finanzwissenschaft
18./19. Aufl., Leipzig/Erlangen, 1922
- Ehmke, Horst Prinzipien der Verfassungsinterpretation
VVDStRL 20 (1963), S. 53-102
- Fecher, Hans Persönliche allgemeine Vermögensteuer
in: HdF Bd. II, 3. Aufl., Tübingen 1980, S. 453-485
- Felix, Günther Rückstellungen bei der Einheitsbewertung
DStR 1962/63, S. 277-279
- Fischer, Bianca Erbschaft- und Vermögensteuer
StuW 1978, S. 345-351
- Flämig, Christian Betriebsbedingte Bewertung und Gleichbehandlungsgrundsatz
München 1973
- Flohr, Eckhard Steuerbilanz und Vermögensaufstellung der Einheitsbewertung
Köln 1977
- Forsthoff, Ernst Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates
VVDStRL 12 (1954), S. 2-36
- ders. Eigentumsschutz Öffentlich-rechtlicher Rechtsstellungen
NJW 1955, S. 1249-1251
- ders. Diskussionsbeitrag
VVDStRL 14 (1956), S. 84 f.
- Friauf, Karl Heinrich Steuergesetzgebung und Eigentums-
garantie
JurA 1970, S. 299-320
- ders. Zur Rolle der Grundrechte im Interventions- und Leistungsstaat
DVBl 1971, S. 674-682

- ders. Eigentumsgarantie und Steuerrecht
DÖV 1980, S. 480-488
- Friedlaender, Kurt Rückstellungen bei der Einheits-
bewertung
StuW 1963, Sp. 339-358
- Fuisting, B(ernhard) Die Preußischen direkten Steuern
Zweiter Band: Kommentar zum Er-
gänzungssteuergesetz
Berlin 1899
- Fux, Boleslav Die Vermögenssteuer
in: HdF, Bd. II, Tübingen 1927,
S. 133-158
- Gemper, Bodo B. Die Vermögensteuer im Rahmen der
modernen allgemeinen Einkommen-
steuer
Berlin 1971
- Groh, Manfred Neue Fragen zum Stuttgarter Ver-
fahren
BB 1970, S. 744-749
- ders. Der Geschäftswert in der Ein-
heitsbewertung
FR 1973, S. 280-283
- Gronefeld, Volker Preisgabe und Ersatz des ent-
eignungsrechtlichen Finalitätsmerk-
mals
Berlin 1972
- Großfeld, Bernhard Elemente der Unternehmensbewertung
in: FS für A. Meier-Hayoz, Bern 1982,
S. 193-202
- ders. Unternehmensbewertung im Gesell-
schaftsrecht
Köln 1983
- Grossmann, Eugen Die Vermögensteuer
in: HdF, Bd. II, 2. Aufl.,
Tübingen 1956, S. 524-538
- Großmann, H. Steuerliche Wertkategorien
VJSchrStFR 3 (1929), S. 625-677
- Gürsching-Stenger Kommentar zum Bewertungsgesetz
und Vermögensteuergesetz
bearbeitet von Alfons Stenger,
Max Rid, Hans Diedenhofen,
Rüdiger Keßler
7. Aufl., Köln 1978 ff. (Loseblatt)
- Häberle, Peter Die Wesensgehaltsgarantie des
Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz
3. Aufl., Heidelberg 1983

- Haller, Heinz Gedanken zur Vermögensbesteuerung
FA N.F. Bd. 36 (1977/78), S. 222-248
- ders. Rationale Steuersysteme und Be-
stimmungsgründe empirischer Steuer-
verfassungen
in: HdF, Bd. II, 3. Aufl.,
Tübingen 1980, S. 174-201
- ders. Die Steuern
3. Aufl., Tübingen 1981
- Hauter, Erich Der Ansatz der immateriellen Wirt-
schaftsgüter in der Vermögensauf-
stellung
StbJb 1980/81, S. 197-254
- Hedtkamp, Günter Lehrbuch der Finanzwissenschaft
2. Aufl., Neuwied 1977
- Hensel, Albert Steuerrecht
3. Aufl., Berlin 1933
- Herrmann, Carl-
Heuer, Gerhard -
Raupach, Arndt Kommentar zur Einkommensteuer und
Körperschaftsteuer
19. Aufl., (Loseblatt), Köln 1979 ff.
- Hettlage, Karl M. Die Finanzverfassung im Rahmen der
Staatsverfassung
VVDStRL 14 (1956), S. 2-36
- Heuer, Carl-Heinz Die Besteuerung der Kunst
Köln 1983
- Hoffmann (-Riem), Wolfgang P. Rechtfragen der Währungsparität
München 1969
- Hofmann, Werner Wert- und Preislehre
Berlin 1964
- Isensee, Josef Subsidiaritätsprinzip und Ver-
fassungsrecht
Berlin 1968
- ders. Die typisierende Verwaltung
Berlin 1976
- ders. Steuerstaat als Staatsform
in: FS für H.P. Ipsen,
Tübingen 1977, S. 409-436
- ders. Das Billigkeitskorrektiv des
Steuergesetzes
in: FS für Werner Flume, Bd. II,
Köln 1978, S. 129-147
- ders. Der Sozialstaat in der Wirtschafts-
krise. Der Kampf um die sozialen Be-
sitzstände und die Normen der Ver-
fassung
in: FS für Johannes Broermann,
Berlin 1982, S. 365-390

- ders. Diskussionsbeitrag
VVDStRL 41 (1983), S. 130-131
- Jacob, Herbert Das Bewertungsproblem in den
Steuerbilanzen
Wiesbaden 1961
- Jevons, W(illiam) Stanley The Theory of Political Economy
2. Aufl., London 1879
- Jüngling, Hanns Der Teilwert im Rahmen der steuer-
lichen Wertbegriffe
StuW 1947, Sp. 657-678
- von Justi, Johann Heinrich Staatswirthschaft
Gottlob 1. Theil
2. Aufl., Leipzig 1758,
Neudruck Aalen 1963
- Karl-Bräuer-Institut des Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuer-
Bundes der Steuerzahler system
(Bearb.: Schelle, v. Arnim, Borell,
Lau, Meng)
o.O. 1971
- Kimminich, Otto Erweiterung des verfassungsrecht-
lichen Eigentumsbegriffs?
Der Staat 14 (1975), S. 397-413
- Kirchhof, Paul Besteuerungsgewalt und Grundgesetz
Frankfurt 1973
- ders. Verwalten und Zeit
Hamburg 1975
- ders. Das Hervorbringen von Normen und
sonstigem Recht durch die Finanz-
behörden
StuW 1975, S. 357-367
- ders. Verwalten durch 'mittelbares'
Einwirken
Köln/Berlin/Bonn/München 1977
- ders. Art. Steuern, III: Grundzüge des
Steuerrechts
in: HdWW Bd. 7, S. 324-332
Stuttgart/New York/ Tübingen/
Göttingen/ Zürich 1977
- ders. Rechtsmaßstäbe finanzstaatlichen
Handelns
JZ 1979, S. 153-159
- ders. Die Rückwirkung steuerkonkurrenz-
lösender Rechtssätze
DStR 1979, S. 275-283
- ders. Besteuerung und Eigentum
VVDStRL 39 (1981), S. 213-285
- ders. Steuergerechtigkeit und sozialstaat-
liche Geldleistungen
JZ 1982, S. 305-312

- ders. Das Steuerrecht als Mittel und als Störfaktor der Wohnungsbaupolitik 1983
DStR 1983, S. 279-286
- ders. Steuerumgehung und Auslegungsmethoden
StuW 1983, S. 173-183
- ders. Gesetz und Billigkeit im Abgaberecht
in: Recht und Staat im sozialen Wandel, FS für Scupin, Berlin 1983, S. 775-795
- Klein, Friedrich Grundgesetz und Steuerreformen
FA N.F. 2o (1959/6o), S. 115-132
- ders. Eigentumsgarantie und Besteuerung
StuW 1966, Sp. 433-486
- ders. Artikel 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuergesetzlicher Intervention?
in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, Fritz Neumark zum 7o. Geburtstag Tübingen 197o
- ders. Bodenwertzuwachssteuer und Artikel 14 des Grundgesetzes
DÖV 1973, S. 433-439
- Knies, Wolfgang Steuerzweck und Steuerbegriff
München 1976
- Leisner, Walter Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung
Berlin 197o
- ders. Eigentümer als Beruf
JZ 1972, S. 33-37
- ders. "Kleineres Eigentum" - Grundlage der Staatsordnung
in: Issing/Leisner, "Kleineres Eigentum" - Grundlage unserer Staats- und Wirtschaftsordnung Göttingen 1976, S. 51-88
- ders. Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum
Berlin 1978
- Lerche, Peter Übermaß und Verfassungsrecht
Köln/Berlin/München/Bonn 1961
- ders. Rechtsprobleme der wirtschaftslenkenden Verwaltung
DÖV 1961, S. 486-492

- | | |
|----------------------------------|--|
| Lotz, Walther | Finanzwissenschaft
Tübingen 1917 |
| Luhmann, Niklas | Grundrechte als Institution
Berlin 1965 |
| Mann, Fritz Karl | Art. Vermögenssteuer
in: Handwörterbuch der Staats-
wissenschaften
4. Aufl., Bd. 8, Jena 1928, S. 608 ff. |
| ders. | Steuerpolitische Ideale
Jena 1937 |
| Maul, Karl-Heinz | Die Besteuerung nichtnotierter
Anteile im Rahmen der Vermögens-
besteuerung
StuW 1974, S. 132-138 |
| Maunz, Theodor/
Dürig, Günter | Kommentar zum Grundgesetz
(bearbeitet von Theodor Maunz,
Günter Dürig, Roman Herzog, Rupert
Scholz, Peter Lerche, Hans-Jürgen
Papier, Albrecht Randelzhofer,
Eberhard Schmidt-Assmann)
6. Aufl., München (Loseblatt) |
| Menger, Carl | Grundsätze der Volkswirtschafts-
lehre
Erster, allgemeiner Theil
Wien 1871 |
| Mill, John Stuart | Principles of Political Economy (1848)
zit. nach: Gesammelte Werke Bd.6
(= Bd. 2 der Grundsätze der poli-
tischen Ökonomie)
4. Aufl., Leipzig 1885 (Neudruck
Aalen 1968) |
| Moll, Bruno | Zur Geschichte der Vermögensteuern
Leipzig 1911 |
| ders. | Lehrbuch der Finanzwissenschaft
Berlin 1930 |
| Moxter, Adolf | Das "Stuttgarter Verfahren" und
die Grundsätze ordnungsmäßiger
Unternehmensbewertung
DB 1976, S. 1585-1589 |
| ders. | Grundsätze ordnungsmäßiger Unter-
nehmensbewertung
2. Aufl., Wiesbaden 1983 |
| Müller, Friedrich | Normstruktur und Normativität
Berlin 1966 |
| Müller, Welf | Der Wert der Unternehmung
JuS 1973, S. 603-606, 745-749;
JuS 1974, S. 147-151, 288-291,
424-429, 558-561, JuS 1975,
S. 489-494, 553-558 |

- von Münch, Ingo (Hrsg.) Grundgesetz-Kommentar
Band 3
2. Aufl., München 1983
- Münstermann, Hans Wert und Bewertung der Unternehmung
Wiesbaden 1966
- Neumark, Fritz Grundsätze und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung
in: HdF, Bd. I, 2. Aufl.,
Tübingen 1952, S. 606-669
- ders. Möglichkeiten einer finanzpolitischen Beeinflussung von Kapitalbildung und Kapitalverwendung
in: ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 242-261
- ders. Probleme und Methoden einer qualitativen Differenzierung (Differentiation) der steuerlichen Einkommensbelastung
in: ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, S. 391-408
- ders. Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik
Tübingen 1970
- Nöll von der Nahmer, Robert Lehrbuch der Finanzwissenschaft
Band 2: Spezielle Steuerlehre
Köln/Opladen 1964
- Oberhauser, Alois Erbschafts- und Vermögensbesteuerung als Mittel zur gleichmäßigeren Verteilung des Vermögensbestandes
in: H. Fecher, A. Oberhauser, G. Seiler (Hrsg.), Öffentliche Finanzwirtschaft und Verteilung I
Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 75/I, Berlin 1974, S. 147-164
- Oberndorfer, Peter Grundprobleme des Eigentumsschutzes im freiheitlich-demokratischen Rechtsstaat
in: FS für Johannes Broermann, Berlin 1982, S. 647-674
- Papier, Hans-Jürgen Die Beeinträchtigungen der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern von Einkommen und Vermögen
Der Staat 11 (1972), S. 483-514
- ders. Eigentumsgarantie und Geldentwertung
AÖR 98 (1973), S. 528-567
- ders. Besteuerung und Eigentum
DVBl 1980, S. 787-797

- ders. Grundgesetz und Wirtschaftsordnung
in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.),
Handbuch des Verfassungsrechts
Berlin 1983, S. 609-652
- Paulick, Heinz Lehrbuch des allgemeinen Steuer-
rechts
3. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/
München, 1977
- Pelka, Jürgen Die Bewertung von immateriellen
Wirtschaftsgütern und von Rück-
stellungen im Rahmen der Einheits-
bewertung des Betriebsvermögens
Berlin 1975
- ders. Die Einheitsbewertung des Grund-
besitzes unter verfassungsrecht-
lichem Aspekt
StuW 1975, S. 206-221
- Pestalozza, Christian Der Garantiegehalt der Kompetenz-
norm
Der Staat 11 (1972), S. 161-188
- ders. Rundfunkanstalten und Mehrwertsteuer
StuW 1972, S. 81-88
- Ramsauer, Ulrich Die faktischen Beeinträchtigungen
des Eigentums
Berlin 1980
- Raths, Ernst Bedeutung und Rechtfertigung der
Vermögensteuer in historischer
und heutiger Sicht
Diss. Zürich 1977
- Ricardo, David On the Principles of Political
Economy and Taxation (1817)
dt.: Grundsätze der politischen
Ökonomie und der Besteuerung, hrsg.
F. Neumark
Frankfurt 1972
- Rid, M(ax) Der Geschäftswert bei der Einheits-
bewertung des Betriebsvermögens
Inf. 1973, S. 349-351
- Rössler, Rudolf/
Langner, Johannes/
Simon, Jürgen Schätzung und Ermittlung von Grund-
stückswerten
4. Aufl., Neuwied/Darmstadt 1981
- Rössler, Rudolf/
Troll, Max/
Langner, Johannes Bewertungsgesetz und Vermögen-
steuergesetz
Kommentar
13. Aufl., München 1983
- Rose, Manfred Art. Vermögensteuern
in: HdWW Bd. 8 (1980), S. 299-316
Stuttgart/New York/Tübingen/
Göttingen/Zürich

- Roth, Karlernst Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz
Heidelberg 1958
- Ruppe, Hans Georg Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten
Verhandlungen des achten österreichischen Juristentages in Graz 1982
Bd. I, 1. Teil A, Wien 1982
- Sasse, Christoph Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen
AÖR 85 (N.F. 46) (1960), S. 423-457
- Schenke, Wolf-Rüdiger Besteuerung und Eigentumsgarantie in: Mainzer Festschrift für Hubert Armbruster
Berlin 1976
- Scheuner, Ulrich Die überbetriebliche Ertragsbeteiligung der Arbeitnehmer und die Verfassungsordnung
Stuttgart/Köln/Berlin/Mainz 1972
- Schick, Walter Der Verlustrücktrag
München 1976
- Schmalenbach E. Theoretische Studie über den gemeinen Wert
ZfHf 12 (1917/18), S. 129-151
- Schmidt, Kurt Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer
FA N.F. Bd. 26, 1967, S. 385-404
- ders. Grundprobleme der Besteuerung in: HdF, Bd. II, 3. Aufl., Tübingen 1980, S. 119-171
- Schmidt, Ludwig Einkommensteuergesetz
2. Aufl., München 1983
(zit.: Schmidt/Bearbeiter, EStG)
- Schmölders, Günter/
Hansmeyer, Karl-Heinrich Allgemeine Steuerlehre
5. Aufl., Berlin 1980
- Schneider, Dieter Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung
FA, N.F. Bd 37 (1979), S. 26-49
- ders. Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer
StuW 1979, S. 38-42

- Schneider, Hans-Peter Möglichkeiten und Grenzen von Steuerreformen aus verfassungsrechtlicher Sicht
in: Karl-Heinrich Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 134, Berlin 1983, S. 111-140
- Schnick, Else Werte und Wertanschauungen im Steuerrecht
ZfhF 17 (1923), S. 81-155, 161-171
- Scholz, Rupert Identitätsprobleme der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie
NVwZ 1982, S. 337-349
- Schwab, Dieter Eigentum und Verfassung
Der Staat 14 (1975), S. 116-124
- Schwabe, Jürgen Probleme der Grundrechtsdogmatik
Darmstadt, 1977
- Schwerdtfeger, Gunther Eigentumsgarantie, Inhaltsbestimmung und Enteignung - BVerfG E 58, S. 300 ("Naßauskiesung")
JuS 1983, S. 104-110
- Seifried, Max Die Praktikabilität des Teilwerts im Sinne des § 10 des Bewertungsgesetzes
BB 1982, S. 1164-1169
- Selmer, Peter Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht
Frankfurt 1972
- ders. Finanzordnung und Grundgesetz. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Finanz- und Steuersachen
AöR 101 (1976), S. 238-269, 399-462
- ders. Anmerkung zu BVerfG, StRK Art. 14 GG
R 79
- Sendler, Horst Zum Wandel der Auffassung vom Eigentum
DÖV 1974, S. 73-85
- Seweloh, (Arthur) Zum Vermögensteuerrecht
StuW 1932, Sp. 663-704
- Smith, Adam An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (1776)
zit. nach:
The Glasgow Edition of the Works and Correspondence of Adam Smith
Vol. 2, Tom. 1
Oxford 1976

- Starck, Christian Überlegungen zum verfassungs-
rechtlichen Steuerbegriff
in: FS für Gerhard Wacke,
Köln 1972, S. 193-210
- Stein, Ekkehart Staatsrecht
8. Aufl., Tübingen 1982
- Steinhardt, Rolf Bewertungsgesetz-Vermögensteuer-
gesetz, Kommentar
6. Aufl., (Loseblatt),
Herne/Berlin 1976 ff.
- Stern, Klaus Das Staatsrecht der Bundesrepublik
Deutschland
Bd. II: Staatsorgane, Staats-
funktionen, Finanz- und Haushalts-
verfassung, Notstandsverfassung
München 1980
- Steuerreformkommission Gutachten der Steuerreformkommis-
sion 1971
(=Schriften des Bundesministeriums
der Finanzen, Heft 17)
Bonn 1971
- Stödter, Rolf Öffentlich-rechtliche Entschädigung
Hamburg 1933
- Strickrodt, Georg Die Finanzverfassung des Bundes
als politisches Problem
Tübingen 1951
- ders. Finanzrecht
Berlin 1975
- Terhalle, Fritz Finanzwissenschaft
Jena 1930
- ders. Die Finanzwirtschaft des Staates
und der Gemeinden
Berlin 1948
- Tiepelmann, Klaus Die Problematik der Vermögensteuer
Berlin 1963
- Tipke, Klaus Steuerrecht
9. Aufl., Köln 1983
- Troll, Max Grund und Boden - Politik und Steuern
Heidelberg 1972
- ders. Einheitswerte des Grundbesitzes und
Erbschaftsteuer
BB. 1973, S. 696-700
- ders. Zur Aussetzung der Vollziehung von
Einheitswertbescheiden
DStR 1981, S. 123-131

- ders. Anmerkung zum Vorlagebeschluß des FG Rheinland-Pfalz v. 4. August 1981, 2 K 207/80 (DStZ A 1982, S. 129) DStZ A 1982, S. 130-132
- Uelner, Adalbert Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter StKongrRep. 1975, S. 95-116
- Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (U.E.C.) Die Bewertung von Unternehmungen und Unternehmensanteilen Düsseldorf 1961
- dies. (Kommission für Fachfragen und Forschung) Empfehlung zur Vorgehensweise von Wirtschaftsprüfern bei der Bewertung ganzer Unternehmen München 1980
- Vogel, Gerhard Das Problem der steuerlichen Gleichbehandlung notierter und unnotierter Anteile im Bewertungsrecht Frankfurt 1979
- Vogel, Klaus Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz StuW 1971, S. 308-316
- ders. Finanzverfassung und politisches Ermessen Karlsruhe 1972
- ders. Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung DStZ A 1975, S. 409-415
- ders. Die Abschtichung von Rechtsfolgen im Steuerrecht StuW 1977, S. 97-121
- ders. Kunsthemmnisse und Kunstförderung im Steuerrecht in: Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1977-1978, S. 197-211
- ders. Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte DStZ A 1979, S. 28-33
- ders. Lenkungssteuern und Eigentumsgarantie BayVB1. 1980, S. 523-527
- Wacke, Gerhard Das Finanzwesen der Bundesrepublik Tübingen 1950
- ders. Verfassungsrecht und Steuerrecht StbJb 1966/67, S. 75-112

- Wagner, Heinz Öffentlicher Haushalt und
Wirtschaft
VVDStRL 27 (1969), S. 47-81
- Weber, Adolf Allgemeine Volkswirtschaftslehre
7. Aufl., Berlin 1958
- Weber, Werner Eigentum und Enteignung
in: Neumann/Nipperdey/Scheuner,
Die Grundrechte, Bd. II,
S. 331-399
Berlin 1954
- Wendt, Rudolf Die Gebühr als Lenkungsmittel
Hamburg 1975
- ders. Der Garantiegehalt der Grundrechte
und das Übermaßverbot
AöR 104 (1979), S. 414-474
- ders. Besteuerung und Eigentum
NJW 1980, S. 2111-2118
- Wissenschaftlicher Beirat
beim Bundesministerium
der Finanzen Gutachten zur Reform der direkten
Steuern (Einkommensteuer, Körper-
schaftsteuer, Vermögensteuer und
Erbschaftsteuer) in der Bundes-
republik Deutschland
(Schriftenreihe des Bundesministe-
riums der Finanzen, Heft 9)
Bad Godesberg 1967
- Wöhe, Günter Einführung in die Allgemeine
Betriebswirtschaftslehre
11. Aufl., München 1973
- ders. Betriebswirtschaftliche Steuer-
lehre Bd. I
5. Aufl., München 1978
- Wolff, Hans J./Bachof, Otto Verwaltungsrecht I
9. Aufl., München 1974
- Wygodzinski, W(illy) Die Besteuerung des landwirtschaft-
lichen Grundbesitzes in Preußen
Jena 1906
- Zacher, Hans F. Zur Rechtsdogmatik sozialer
Umverteilung
DÖV 1970, S. 3-14
- Zeitel, Gerhard Die Steuerlastverteilung in der
Bundesrepublik Deutschland
Tübingen 1959

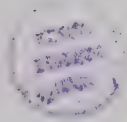
Einleitung

'Wert' ist ein zentraler Begriff des Steuerrechts. Als Bemessungsgrundlage hat er die Aufgabe, verschiedene Gegenstände auf den Nenner Geld zu bringen. Erst die Umrechnung des Steuerobjekts in Geld erlaubt die Anwendung des Steuertarifs und damit die Bemessung der Steuerschuld. Der jeweils maßgebliche Wert ist daher für die Intensität des Steuerzugriffs ebenso entscheidend wie etwa das jeweilige Steuerobjekt. Doch nicht nur die Intensität, sondern auch die Gleichmäßigkeit der Steuerbelastung hängt maßgeblich von dem anzuwendenden Wert ab. Er bringt nämlich zum Ausdruck, welcher Vergleichsmaßstab für die Gleichheit gelten, welches Differenzierungskriterium maßgeblich sein soll.

Der Steuergesetzgeber ist sich dieses Zusammenhangs bewußt und schenkt dem Wert deshalb besondere Beachtung. Unterschiede zwischen den einzelnen Wertbegriffen drückt er dadurch aus, daß er den gewählten Wert durch Zusätze verdeutlicht. Ein eigenes Gesetz, das BewG, schreibt vor, wie die einzelnen Werte zu ermitteln sind.

Die Steuerrechtswissenschaft dagegen hat das Wertproblem bisher nicht ausreichend behandelt. Grundlegende Bemerkungen finden sich allerdings schon bei A. Hensel¹⁾. Sie sind von K. Tipke und K. Vogel

¹⁾ A. Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, S. 82 f.



aufgenommen worden²⁾. Ansonsten überrascht die wissenschaftliche Zurückhaltung bei steuerlichen Bewertungsfragen. Während andere Rechtsgebiete bei Bewertungsproblemen argumentieren können, daß diese als klassische betriebswirtschaftliche Probleme gelten, deren juristische Relevanz noch nicht gesichert sei³⁾, ist die Lage im Steuerrecht anders: Das steuerliche Bewertungsrecht ist gesetzlich normiert und damit unbestritten eine juristische Materie.

Auch andere Rechtsgebiete erkennen zunehmend an, daß Bewertungsfragen auch Rechtsfragen sind. Im Zivilrecht wird die Bewertung von Unternehmen und Unternehmensanteilen nicht mehr als bloße Tatsachenfrage angesehen, sondern in zunehmendem Maße von den Gerichten auf Rechtsfehler überprüft⁴⁾. Diese Entwicklung kann zwar nicht unesehen auch Geltung für das Steuerrecht fordern; eine Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht existiert nicht⁵⁾. Ein Unterschied zwischen beiden Rechtsbereichen besteht schon beim Wertbegriff. Während

2) K. Tipke, Steuerrecht, 9. Aufl., 1983, S. 370 f.; K. Vogel, Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, DStZ A 1979, S. 28 ff.

3) vgl. dazu B. Großfeld, Elemente der Unternehmensbewertung, in: FS für Meier-Hayoz, 1982, S. 193 ff.; W. Müller, Der Wert der Unternehmung, JuS 1973, S. 603

4) vgl. B. Großfeld, Unternehmungsbewertung im Gesellschaftsrecht, 1983, S. 5 ff., 8 ff.

5) P. Kirchhof, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, StuW 1983, S. 173/180 f.

das Zivilrecht bei Abfindungsfragen an bestimmte reale Werte gebunden ist, ist das Steuerrecht in seiner Begriffsbildung freier: der steuerrechtliche Wert braucht als normativer Begriff nicht mit dem "wirklichen" Wert des zu bewertenden Gegenstands übereinzustimmen⁶⁾. Das heißt allerdings nicht, daß dieser Wertbegriff mit dem wirtschaftlichen Sprachgebrauch nichts zu tun hätte. Da die Steuer dem Staat die Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg des Bürgers ermöglichen will und an wirtschaftliche Sachverhalte anknüpft⁷⁾, hat der Steuertatbestand diesen wirtschaftlichen Erfolg zum Ausdruck zu bringen. Den Steuerrechtsbegriffen liegt so ein "betriebswirtschaftliches Substrat" zugrunde⁸⁾. Aus diesem Grunde werden zunächst die Grundzüge der wirtschaftlichen Wertlehre dargestellt. Die Besonderheiten des Wertbegriffs im Vermögensteuerrecht lassen sich von dieser Basis besser erklären.

6) A. Hensel, a.a.O., S. 82; K. Vogel, a.a.O., S. 32

7) P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 20 ff., insb. S. 24 ff., 31 ff.; ders., Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213/234 f., 243 ff., 269 ff.

8) H. Großmann, Steuerliche Wertkategorien, VJSchrStFR 3 (1929), S. 625/627

1. Teil: Die Grundzüge der Wertlehre

Der Wert ist eine zentrale Größe im wirtschaftlichen Geschehen, wichtigstes Motiv wirtschaftlichen Handelns. Der Entschluß, einen Gegenstand zu erwerben, offenbart eine Wertschätzung durch den Erwerber, der dem begehrten Gegenstand mehr Wert beimißt als dem Gegenstand, den er zum Tausch hingeben muß. Das Tauschen zeigt auch, daß einem einzigen Gegenstand von mehreren Menschen unterschiedliche Werte beigelegt werden können. Zum Tausch kommt es nämlich nur aufgrund unterschiedlicher Wertschätzung durch Käufer und Verkäufer¹⁾. Eigentum wäre undenkbar, würden die Menschen nicht den Gegenständen Wert beilegen, denn ein Bedürfnis nach Ausschließung anderer bestünde bei wertlosen Gegenständen nicht²⁾. Die Wirtschaftswissenschaften beschäftigen sich schon seit ihren Anfängen mit dem Wert; in der Wertlehre liegt ihr Ursprung. Dabei ging es der Wertlehre ursprünglich um die allgemeinen Ordnungsgesetze der Märkte; sie verband sich dadurch mit der Lehre von der volkswirtschaftlichen Wertschöpfung und der Verteilungslehre.

1) H. Münstermann, Wert und Bewertung der Unternehmung, 1966, S. 12

2) die Erforderlichkeit des Eigentumschutzes hängt daneben von der Knappheit der 'wertvollen' Gegenstände ab, so schon Carl Menger, Grundsätze der Volkswirtschaftslehre, 1871, S. 80 ff.

Die Wertlehre hat sich heute zur Preislehre gewandelt. Diese wurde zunächst wertbezogen aufgebaut, hat sich aber dann von ihren werttheoretischen Grundlagen gelöst und sich als empirische Wissenschaft der Markt- und Betriebsforschung zugewandt³⁾. In der volkswirtschaftlichen Theorie spielt daher die Wertlehre keine Rolle mehr. Damit wird aber nicht geleugnet, daß es ein Wertsystem gibt. Dieses soll im folgenden dargestellt werden.

3) W. Hofmann, Wert- und Preislehre, 1964, passim, insb. S. 17 ff., 180 ff., 317 f.

§ 1 Die Wertkategorien

Der Ausdruck 'Wert' beschreibt unterschiedliche Sachverhalte. Er wird sowohl für die Bezeichnung einer Sache als auch für deren Einschätzung gebraucht. Diese Doppeldeutigkeit kommt zum Ausdruck, wenn man von einem Juwelier spricht, der "bedeutende Werte" in seinem Betrieb gebunden hat und "wertvolle Schmuckstücke" zum Verkauf anbietet. Die Wirtschaftswissenschaften reservieren den Wertbegriff für die Einschätzung einer Sache. Für die Sache selbst verwenden sie den Begriff des (Wirtschafts-) Gutes. Ein solches Gut ist daher kein Wert, sondern hat einen Wert¹⁾.

I. Gebrauchswert und Verkehrswert

Ob ein Gut wertvoll oder wertlos ist, hängt vom maßgebenden Grund für die Wertschätzung ab. Deshalb bilden sich unterschiedliche Wertarten oder -kategorien.

Am ältesten ist die Unterscheidung zwischen Gebrauchswert und Verkehrswert²⁾. Schon Aristoteles beobachtete, daß man alle Güter auf verschiedene

1) H. Großmann, Steuerliche Wertkategorien, VJSchrStFR 3 (1929), S. 625/629

2) Die Ausdrücke Verkehrswert, Verkaufswert und Tauschwert werden synonym gebraucht. Historisch ist Verkaufswert der gebräuchlichste Ausdruck; heute dominiert Verkehrswert, weshalb im folgenden dieser Ausdruck verwendet wird

Art verwenden könne; man könne sie bestimmungsgemäß gebrauchen oder verkaufen. Dementsprechend habe jedes Gut einen zweifachen Wert, nämlich einen Gebrauchs- und einen Verkehrswert³⁾. Beide Begriffe haben in der geschichtlichen Entwicklung unterschiedliche Bedeutungen erhalten.

Der Gebrauchswert wurde ursprünglich mit der "Brauchbarkeit einer bestimmten Sache" definiert⁴⁾, wobei nicht zwischen Brauchbarkeit und Nützlichkeit⁵⁾ und auch nicht zwischen objektiver Nützlichkeit und subjektiver Nutzenvorstellung unterschieden wurde. Später löste sich der Begriff des Gebrauchswerts vom Nutzen und von der Nützlichkeit. Gebrauchswert bezeichnet seitdem die rein funktionale Eignung eines Gutes zu einem vorgegebenen Zweck, "die anerkannte Tüchtigkeit eines Gutes zur Herbeiführung irgendeines äußeren Erfolgs"⁶⁾.

-
- 3) Politik I/9; die explizite Verbindung der Verwendungsmöglichkeiten mit je eigenen Werten stammt von A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, I/4, hier zitiert nach der Ausgabe Oxford 1976, S. 44; er unterscheidet zwischen 'value in use' und 'value in exchange'
- 4) A. Smith, a.a.O., I/4, S. 44: 'utility of some particular object'
- 5) dies hatte seinen Grund auch darin, daß der englische Ausdruck 'use' insoweit nicht eindeutig ist, vgl. E. Böhm-Bawerk, Art. 'Wert', in: *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, 4. Aufl., Bd. 8, 1928, S. 992
- 6) E. Böhm-Bawerk, a.a.O., S. 989

Der Verkehrswert wird heute gleichgesetzt mit dem Marktpreis⁷⁾. Dies war jedoch in der historischen Entwicklung nicht immer so. A. Smith unterschied noch zwischen dem "natürlichen Preis", den er mit dem Verkehrswert gleichsetzte, und dem Marktpreis⁸⁾. Ideengeschichtlicher Hintergrund war, daß die objektive Wertlehre den Wert durch die Faktoren Arbeit, Grundrente und Kapitalrente bestimmen wollte und damit die Preisschwankungen, die aus der Veränderung von Angebot und Nachfrage resultierten, nicht vereinbaren konnte. Der natürliche Preis und damit der Verkehrswert war nach A. Smith der Zentralpreis, um den die Preise aller Waren ständig pendeln⁹⁾.

Die Unterscheidung zwischen Verkehrswert und Preis war auch bedingt durch die Vorstellung eines absoluten Werts. Solange man vom Wert als einer bestimmten Größe ausging, konnte man Wertänderungen nur mit Änderungen der wertbildenden Faktoren erklären. Da die Preise sich aber auch bei gleichbleibenden Verhältnissen - etwa durch Inflation - änderten, erkannte man, daß den Preisänderungen keine Wertänderungen zu entsprechen brauchten. Man begnügte sich mit der Vorstellung, daß sich ledig-

7) vgl. etwa E. Schnick, Werte und Wertanschauungen im Steuerrecht, ZfhF 17 (1923), S. 81/86

8) a.a.O., I/7, S. 23 ff.; ebenso D. Ricardo, On the Principles of Political Economy and Taxation, dt.: Grundsätze der politischen Ökonomie und der Besteuerung, 1972, S. 77 ff.

9) "the central price, to which the prices of all commodities are continually gravitating", a.a.O., I/7, S. 75

lich die Preis- und Wertrelationen entsprechen¹⁰⁾. Da die Wirtschaftswissenschaften heute weder eine objektive Wertlehre vertreten noch von der Vorstellung eines absoluten Wertes ausgehen, fehlt je-der Anlaß, zwischen Verkehrswert und Preis zu unterscheiden¹¹⁾. Die Ausdrücke Verkehrswert und Preis werden daher synonym gebraucht.

Alle bisher genannten Wertarten ordnen die Güter nach ihrem Vermögen, einem bestimmten Zweck zu dienen. Sie stellen also Tauglichkeitsordnungen auf: Verschiedene Unternehmen werden unter dem Blickwinkel der Ertragsfähigkeit bewertet, Arzneimittel nach ihrem Heilungsvermögen beurteilt, Aktien nach ihrer Fähigkeit, an der Börse einen Kaufpreis zu erzielen, verglichen.

Da sich die Eigenschaften eines Gutes in einer konkreten Umwelt zeigen und von ihr beeinflußt werden, können die Werte nur dann verglichen werden, wenn diese Umweltbedingungen bei der Wertmessung gleich sind: Die Gebrauchswerte zweier Maschinen sind nur dann vergleichbar, wenn diese mit Kraftstoff gleicher Qualität betrieben werden. Zu diesen Bedingungen gehört auch die Frage, ob bei der Bewertung die Person des jeweiligen Besitzers berücksichtigt werden soll¹²⁾. Bei der

10) J.St. Mill, Principles of Political Economy, dt.: Grundsätze der politischen Ökonomie, 3. Buch, 1. Kap., § 4 = Gesammelte Werke, Bd. 6, 4. Aufl., 1885, Neudruck 1968, S. 103 ff.

11) nur scheinbar anders W. Müller, Der Wert der Unternehmung, JuS 1973, S. 603/604, der die Notwendigkeit einer Unterscheidung zwischen Wert und Preis offenbar auf den subjektiven Wert bezieht, vgl. dazu unten unter II

12) E. Schnick, a.a.O., S. 84

Ermittlung der Ertragsfähigkeit eines Landgutes kann man auf die Person des Inhabers oder auf einen durchschnittlich wirtschaftenden Landwirt abstellen. Gleiches gilt von dem Verkehrswert. Auch im Verkehrswert können die besonderen Fähigkeiten des Eigentümers, seine Marktübersicht oder seine Geschäftsbeziehungen in die Wertbemessung einbezogen werden. Möglich ist aber auch, nur einen mittleren Marktpreis zu unterstellen.

Die Unterscheidung zwischen dem individuellen und dem durchschnittlichen Wert war im übrigen schon dem Preußischen Allgemeinen Landrecht bekannt (§§ 111, 112, Theil I, Titel 2 ALR). Der Wert wurde nach dem Gesetz durch den Nutzen bestimmt, welche die Sache ihrem Besitzer leisten kann, während der gemeine Wert mit dem Nutzen, welchen die Sache einem jeden Besitzer gewähren kann, gleichgesetzt wurde. Wenn die Bewertung durch die Person des jeweiligen Besitzers bestimmt wird, ist zwar ein subjektives Element in den Wertbegriff hineingetragen; es handelt sich dennoch nicht um einen subjektiven, sondern um einen subjekt-bezogenen objektiven Wert¹³⁾.

13) so G. Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 11. Aufl., 1973, S. 725 f.; a.A. E. Schnick, a.a.O., S. 84; H. Jacob, Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen, 1961, S. 14 f. (für § 111 I 2 ALR); wohl auch E. Schmalenbach, Theoretische Studie über den gemeinen Wert, ZfhF 12 (1917/18), S. 131; es dürfte sich jedoch um eine terminologische, keine sachliche Abweichung handeln

II. Subjektiver und objektiver Wert

Der Gebrauchswert und der Verkehrswert drücken nur einen Teilaspekt wirtschaftlicher Wertanerkennung aus. Sie bewerten die Güter nach ihren Eigenschaften und können deshalb Güter mit unterschiedlichen Eigenschaften nicht vergleichbar machen. Der Mensch ordnet aber auch solche Güter und setzt Präferenzen zwischen ihnen. Folglich gibt es eine andere, auf den individuellen Menschen bezogene Wertkategorie, den subjektiven Wert. Der subjektive Wert ist die jüngere Wertkategorie: Die offensichtliche Unfähigkeit, das Marktgeschehen zutreffend zu erklären, hatte schon bei A. Smith zur Unterscheidung zwischen dem natürlichen Preis und dem aktuellen Marktpreis geführt. Konsequenzen wurden daraus erst in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts gezogen. Diese Neuorientierung brachte zwei Schulen hervor: die marxistische Lehre bildete die objektive Werttheorie in eine normative Wirtschafts- und Sozialwissenschaft um, während die Grenznutzenschule versuchte, das Marktgeschehen durch den subjektiven Wert zu deuten¹⁴⁾.

Ausgangspunkt der subjektiven Wertlehre ist die Erkenntnis, daß das einzelne Individuum allen Gegenständen einen Wert beilegt. Wert in diesem

14) wobei diese subjektive Wertlehre für sich nicht nur eine Erklärungsfunktion in Anspruch nahm, sondern zugleich die Marktergebnisse rechtfertigen wollte, vgl. W. Hofmann, a.a.O., S. 118 f.

subjektiven Sinn ist die "Bedeutung, welche concrete Güter oder Güterquantitäten für uns dadurch erlangen, dass wir in der Befriedigung unserer Bedürfnisse von der Verfügung über dieselben abhängig zu sein bewusst sind"¹⁵⁾. Die subjektive Wertschätzung knüpft in der Regel an eine subjektive Nützlichkeitsvorstellung an, die ihrerseits meist auf objektiv vorhandenen nützlichen Eigenschaften der Güter beruht. Notwendig ist das nicht. Die objektiven Werte können etwa durch Werbung verdunkelt werden.

Der wesentliche Unterschied zwischen subjektivem und objektivem Wert besteht darin, daß der Grund subjektiver Wertschätzung lediglich ein Motiv der Bewertung darstellt, aber weder die Wertkategorie noch das Wertmaß bestimmt. Wenn die persönliche Wertschätzung eines PKW auf einer besonderen Gebrauchsfähigkeit, die eines landwirtschaftlichen Betriebs auf einer besonderen Ertragsfähigkeit beruht, kann man zwar den Grund dieser Wertschätzung dadurch zum Ausdruck bringen, daß man von einem subjektiven Gebrauchs- oder Ertragswert spricht; eine Wertkategorie ist damit aber nicht gemeint. Außerdem sind solche Eigenschaften wie Gebrauchs-, Ertrags- und Tauschfähigkeit nicht die einzig möglichen Motive für eine subjektive Wertschätzung. Ein Landwirt kann einem bestimmten

15)

Carl Menger, Grundsätze der Volkswirtschaftslehre, 1. allgem. Teil 1871, S. 78; ähnlich W.St. Jevons, The Theory of Political Economy, 2. Aufl., 1871, S. 86 f.: "The world value is often used in reality to mean intensity of desire or esteem for a thing"; vgl. E. Böhm-Bawerk, a.a.O., S. 989

Acker seines Betriebs eine höhere Präferenz einräumen als einem anderen, weil er mehr Ertrag bringt; möglich ist aber auch, daß er den Acker (trotz gleicher oder sogar schlechterer Ertragsfähigkeit) vorzieht, weil es sich um alten Familienbesitz handelt.

Der subjektive Wert beschreibt das Verhältnis des Individuums zur Güterwelt und stellt eine Vorzugsordnung auf. Diese Vorzugsordnung ist streng einzelwirtschaftlich gesehen: die Güterwelt eines bestimmten Individuums wird geordnet. Vergleichbar sind die subjektiven Werte verschiedener Menschen nur dann, wenn diese den Grad ihrer Vorliebe quantifizieren, also in Geld ausdrücken. Die Grenznutzenschule¹⁶⁾ hatte noch eine Rechenbarkeit des individuellen Nutzens¹⁷⁾ unterstellt und eine Preiserklärung mittels des subjektiven Werts versucht. Erst später ersetzte sie die kardinale Meßbarkeit durch die Indifferenzkurvenmethode, die lediglich danach fragt, welche Teilmengen beliebiger Güter das Individuum für gleichwertig hält¹⁸⁾. Heute wird auch die durchgehend ordinale Einstufung aller Güter durch ein Individuum für eine Fiktion gehalten: die Regel ist, daß weder eine

16) Carl Menger, a.a.O., S. 92 ff.

17) der Grad individueller Vorliebe wurde noch von der Grenznutzenschule allein in der objektiven Nützlichkeit der Güter gesehen. Erst Pareto erkannte den Unterschied zwischen objektiver Nützlichkeit und individueller Nutzenvorstellung; letztere nannte er Ophelimität, vgl. A. Weber, Allgem. Volkswirtschaftslehre, 7. Aufl., 1958, S. 233

18) zuerst V. Pareto, vgl. A. Weber, a.a.O., S. 245

numerische noch eine relative Bestimmung der individuellen Vorliebe vorgenommen wird. Selbst wenn ein zahlenmäßiger oder relativer Ausdruck der Vorliebe erfolgte, wäre er von einem Dritten nicht meßbar. Man bliebe auf die Angaben des Individuums angewiesen. Die Wirtschaftswissenschaften begnügen sich daher mit dem Wissen, daß es in Teilbereichen Vorzugsordnungen gibt. Als Wertkategorie wird dem subjektiven Wert jedoch keine Bedeutung mehr beigemessen¹⁹⁾.

¹⁹⁾ H. Jacob, a.a.O., S. 14 f.

§ 2 Die Bewertung

Unter Bewertung versteht man den Vorgang der Wertfindung. Da dieser Vorgang nach bestimmten Regeln abläuft, bezeichnet die Bewertung auch die Methode, den Wert zu finden. Wenn jedoch fragwürdig ist, ob es 'den' Wert überhaupt gibt, wird es kaum eine Methode geben, 'den' Wert zu finden. Auszuschließen ist zumindest, daß mit einer Methode alle nur denkbaren Werte zu ermitteln wären. Die Bewertung ist daher wertabhängig. Die Betriebswirtschaft fragt darüber hinaus, ob es überhaupt eine Bewertung geben kann, wenn, wie wir sahen, der Wert als ökonomische Kategorie im wesentlichen überholt ist und an seine Stelle der Preis getreten ist? Die Antwort ist ein bedingtes Ja. Ökonomisch ist eine Bewertung dann sinnvoll, wenn (Markt-)Preise nicht vorhanden sind. Dies ist insbesondere bei unvertretbaren Gütern oder Gütergesamtheiten wie Grundstücken oder Unternehmen der Fall. Die Bewertung hat die Aufgabe, einen potentiellen Preis zu ermitteln¹⁾. Man spricht daher auch von einer "Bewertungslehre der Preisfindung"²⁾. Aber auch damit ist noch kein sicherer Boden für eine ökonomische Bewertung gefunden. Zwar ist der Verkehrswert als der zu ermittelnde Wert identifiziert; aber ebenso wenig wie es 'den' Wert gibt, existiert 'der' Verkehrswert: Verkehrswerte können subjektbezogen sein

1) W. Müller, Der Wert der Unternehmung, JuS 1973, S. 603/604 ff.; A. Moxter, Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. Aufl., 1983, S. 5; W. Dörner, Die Unternehmensbewertung, WP- Handbuch 1981, S. 1245/1248

2) W. Dörner, a.a.O., S. 1248

oder nicht, sie können konjunkturabhängig sein
u.s.w.

Um dem Bewertungsergebnis ein möglichst breites Anwendungsfeld zu sichern, bevorzugte die betriebswirtschaftliche Bewertung früher einen objektiven, interindividuellen Wert, einen Wert, den die Sache für jeden Besitzer hat. Dieser Wert wurde mit dem 'Normalpreis' gleichgesetzt. Die Praxis der Grundstücksbewertung hält an dieser Wertvorgabe noch heute fest³⁾.

Die betriebswirtschaftliche Unternehmensbewertung hat jedoch dieses einheitliche, starre Bewertungsziel aufgegeben. "Was sollen die einzelnen Bewertungsinteressenten mit einem solchen Wert anfangen, der von allen individuellen Gegebenheiten abstrahiert? Im Falle der Veräußerung eines Betriebes will der Verkäufer von seinem Gutachter nicht erfahren, was ein 'normaler' Unternehmer aufgabe, sondern er will wissen, welchen Wert die Unternehmung im Falle der Nichtveräußerung für ihn selbst auf Grund seiner eigenen Planung hätte. Dieser Wert hängt also beim Verkauf des Betriebs von den künftigen Erfolgen ab, die der Verkäufer erzielen würde und die ihm verlorengehen. Auch der Käufer schätzt die künftigen Erfolge der Unternehmung nach seiner eigenen Planung, also nach dem, was er mit dem Betrieb zu tun beabsichtigt"⁴⁾.

3) vgl. Rössler/Langner/Simon, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 4. Aufl., 1981, S. 11; zur früheren Praxis der Unternehmensbewertung vgl. D. Börner, Art. Unternehmensbewertung, HdWW Bd. 8, S. 111/116 ff.

4) H. Münstermann, Wert und Bewertung der Unternehmung, 1966, S. 24

Die Subjektivität und Zukunftsbezogenheit der Unternehmensbewertung ist heute Allgemeingut; der Konflikt zwischen den 'Praktikerverfahren' und den modernen Methoden der Unternehmensbewertung gehört nahezu vollständig der Vergangenheit an⁵⁾. Oberster Grundsatz der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre ist daher der "Grundsatz der aufgabenabhängigen Bewertungsmethodik"⁶⁾. Es gilt das "Zweckermittlungsprinzip"⁷⁾, wonach der Wert von dem Zweck der Bewertung abhängt, also "funktionenbedingt" ist⁸⁾.

Das wesentliche Ergebnis der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre ist also, daß nicht nur die Bewertungsmethode von dem zu ermittelnden Wert abhängt, sondern auch dieser Wert nicht vorweg feststeht, sondern durch den Zweck der Bewertung, durch die Aufgabe des Bewerter bedingt ist. Die Bewertung ist folglich ein deduktives Verfahren: Zunächst ist aus der Funktion des Bewertungsgutachters der zu ermittelnde Wert zu bestimmen, sodann die für diesen Wert geeignete Bewertungsmethode festzulegen und schließlich nach dieser Methode der Wert zu errechnen.

5) A. Moxter, a.a.O., S. 1

6) D. Börner, a.a.O., S. 118 f.

7) A. Moxter, a.a.O., S. 5 f.

8) W. Dörner, a.a.O., S. 1248

§ 3 Die Bedeutung der Wertlehre für die vermögenssteuerliche Bewertung

Das deduktive Verfahren der betriebswirtschaftlichen Bewertungslehre scheint für die vermögenssteuerliche Bewertung bedeutungslos geworden zu sein. Das VStG und das BewG schreiben für die meisten Vermögensgegenstände ein bestimmtes Bewertungsverfahren vor und lassen so die Frage nach dem Bewertungsziel, dem Wertbegriff, müßig erscheinen. Eine induktive Methode scheint erfolgversprechender.

Eine solche gesetzessystematische Sicht ist jedoch nicht haltbar. Die Bewertungsvorschriften müssen zum einen ausgelegt werden. Diese Auslegung hat den Gesetzeszweck und damit den Wertbegriff zu berücksichtigen (teleologische Interpretation)¹⁾. Zum anderen müssen die Bewertungsvorschriften verfassungsrechtlich überprüft werden. Relevant ist hier nicht in erster Linie das formelle Verfahren der Wertfindung, sondern die materielle Entscheidung des Gesetzgebers für einen bestimmten Wert.

Die vermögenssteuerliche Bewertung ist also deduktiv abzuleiten aus dem gesetzgeberischen Wertbegriff, der seinerseits aus der Funktion

¹⁾ Chr. Flämig, Betriebsbedingte Bewertung und Gleichbehandlungsgrundsatz, 1973, S. 4

des Steuergesetzes zu entwickeln ist²⁾ und mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben in Einklang stehen muß. Die Untersuchung beginnt daher mit der Frage, welche Funktion der Vermögensteuer im Steuersystem zukommt, und wendet sich dann den bewertungsrechtlichen Problemen zu.

2) ebenso A. Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl., 1933, S. 82; im Zivilrecht übernimmt das Rechtsverhältnis die Aufgabe des Steuergesetzes, vgl. B. Großfeld, Elemente der Unternehmensbewertung, in: FS für Meier-Hayoz, 1982, S. 193/194: "Der Wert ist ... aus der Sicht des jeweiligen Rechtsverhältnisses heraus zu ermitteln"; vgl. auch dens., Unternehmensbewertung im Gesellschaftsrecht, 1983, S. 12 ff.

2. Teil: Die Stellung der Vermögensteuer im Steuersystem

§ 1 Die finanzwissenschaftliche Beurteilung der Vermögensteuer

Der finanzielle Ertrag der deutschen Vermögensteuer ist verhältnismäßig gering. Er bleibt hinter dem der Tabaksteuer zurück; sein Anteil an den Gesamtsteuereinnahmen lag 1976 bei 1,46 %¹⁾. Umgekehrt proportional zur finanziellen Ergiebigkeit ist das finanzwissenschaftliche Interesse an der Vermögensteuer. Wohl kaum eine andere Steuer ist schon in ihrer grundsätzlichen Berechtigung so umstritten wie diese Steuerart.

I. Die Arten der Vermögensteuer

Die Finanzwissenschaft versteht unter einer Vermögensteuer eine Steuer, die nach dem Vermögen bemessen wird²⁾. Alle Steuern, die sich nicht nach dem Vermögen bemessen, aber unter Umständen aus dem Vermögen zu zahlen sind, gehören daher

1) M. Rose, Art. Vermögensteuern, in: HdWW, Bd. 8, 1980, S. 299/302; die Bundesregierung schätzt das Aufkommen für 1984 auf 5,2 Mrd DM, vgl. Begründung zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (StEntlG 1984), BR-Dr. 303/83, S. 20; vgl. auch H. Fecher, Persönliche allgemeine Vermögensteuer, in HdF, Bd. II, 3. Aufl., 1980, S. 453/485; K. Tiepelmann, Die Problematik der Vermögensteuer, 1963, S. 11 ff.; E. Raths, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, Diss. Zürich 1977, S. 29

2) vgl. A. Amonn, Grundsätze der Finanzwissenschaft, Zweiter (besonderer) Teil, 1953, S. 116

nicht zu den Vermögensteuern. Damit scheidet etwa die Einkommensteuer, auch soweit sie bei der Besteuerung des Nutzungswerts der eigenen Wohnung zu Substanzeingriffen nötigt, aus dem Kreis der Vermögensteuern aus. Unter Vermögen, nach dem die Steuer bemessen wird, versteht man weiterhin nur das bereits individuell zugeordnete Vermögen, nicht das in der Steuerperiode zufließende. Letzteres ist Objekt der Ertragsteuern. Schließlich bedeutet die Bemessung nach dem Vermögen, daß der Vermögensbestand, nicht der (unrealisierte) Vermögenszuwachs des in seiner Zusammensetzung unverändert gebliebenen Vermögens für die Besteuerung maßgebend ist.

Innerhalb des so umschriebenen Bereichs unterscheidet die Finanzwissenschaft verschiedene Arten von Vermögensteuern³⁾. Je nach Anzahl der verwendeten Unterscheidungskriterien lassen sich mannigfache Vermögensteuerformen finden, die sich größtenteils als in Geschichte oder Gegenwart praktizierte Steuerarten nachweisen lassen⁴⁾.

3) zu der Zielsetzung und den Gefahren der Steuerklassifikation vgl. Schmölders/Hansmeyer, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., 1980, S. 242 f. In der Finanzwissenschaft besteht darüber Streit, ob die Steuerklassifikation an die Wirkungen der einzelnen Steuerarten oder an die Steuer-tatbestände anknüpfen soll; überwiegend wird der zuletzt genannten Methode gefolgt. Dem schließt sich diese Arbeit an.

4) nach H. Fecher, a.a.O., S. 458, handelt es sich um 32 Vermögensteuerformen.

1. Die wesentlichste Unterscheidung ist die zwischen reellen und nominellen Vermögensteuern. Beide Steuern werden zwar nach dem Vermögen bemessen; unterschiedlich ist jedoch der Fundus, aus dem die Steuererschuld gezahlt werden soll (Steuerquelle).

Während die reelle Vermögensteuer nach der Absicht des Gesetzgebers und der Ausgestaltung des Steuertatbestandes, insbesondere des Steuertarifs, auch aus dem Vermögen gezahlt werden soll, ist die nominelle Vermögensteuer so beschaffen, daß sie in der Regel aus den Vermögenserträgen getragen werden kann. Steuerquelle ist also bei der reellen Vermögensteuer die Vermögenssubstanz, bei der nominellen Vermögensteuer der Vermögensertrag. Die reelle Vermögensteuer nennt man auch Vermögensabgabe, die nominelle Vermögensteuer Vermögensertragsteuer⁵⁾.

2. Nach dem Umfang des zu berücksichtigenden Vermögens unterscheidet man ferner zwischen allgemeinen und partiellen Vermögensteuern, zwischen Gesamtvermögensteuern und Teilvermögensteuern⁶⁾. Eine allgemeine Vermögensteuer belastet das ganze Vermögen einer Person⁷⁾. Von einer partiellen Ver-

5) A. Amonn, a.a.O., S. 116; K.T. von Eheberg, Finanzwissenschaft, 18./19. Aufl., 1922, S. 322; B. Moll, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1930, S. 542; R. Nöll von der Nahmer, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 1964, S. 7 f.; F. Terhalle, Finanzwissenschaft 1930, S. 323; B. Fux, Die Vermögensteuer, in: HdF, Bd. II, 1927, S. 133/138; E. Grossmann, Die Vermögensteuer, in: HdF, Bd. II, 2. Aufl., 1956, S. 524

6) A. Amonn, a.a.O., S. 117; H. Fecher, a.a.O., S. 458

7) Der Vermögensbegriff wird jedoch je nach Rechtsfertigung der Vermögensteuer unterschiedlich bestimmt, vgl. W. Lotz, Finanzwissenschaft, 1917, S. 456

mögensteuer spricht man nicht schon dann, wenn ein einzelner Vermögensgegenstand Steuerobjekt ist; es handelt sich in diesem Fall meist um eine nach dem Wert bemessene Ertragsteuer. Vielmehr erfaßt die partielle Vermögensteuer prinzipiell einen aus verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzten Vermögenskomplex⁸⁾. Eine allgemeine Vermögensteuer kann durch objektive Befreiungen zu einer partiellen umgewandelt werden⁹⁾. Umgekehrt kann der Gesetzgeber eine allgemeine Vermögensteuer durch eine summenmäßige Aufzählung der zu berücksichtigenden Vermögensgegenstände gesetzlich gestalten. Man spricht dann von einer 'synthetischen' Vermögensteuer¹⁰⁾. Ähnlich wie eine synthetische Einkommensteuer ist eine synthetische Vermögensteuer in der Regel nicht in der Lage, das Besteuerungsgut voll zu erfassen. Entscheidend für die Klassifikation ist dann, ob die möglichst vollständige Erfassung in der Absicht des Gesetzgebers liegt.

3. Nach der Häufigkeit der Erhebung differenziert man zwischen einmaligen und periodischen Vermögensteuern. Ein Teil der finanzwissenschaftlichen Literatur verbindet diese Klassifizierung mit derjenigen in reelle und nominelle Vermögensteuern¹¹⁾: Das Aufzehren der Vermögenssubstanz könne niemals Zweck einer vernünftigen Steuerpolitik sein. Eine reelle Vermögensteuer dürfe daher nicht periodisch

8) A. Amonn, a.a.O., S. 117

9) H. Fecher, a.a.O., S. 459

10) H. Fecher, a.a.O., S. 458

11) F. Terhalle, a.a.O., S. 325; R. Nöll von der Nahmer, a.a.O., S. 7 f.; H. Fecher, a.a.O., S. 462

erhoben werden¹²⁾. Diese These trifft auf den Einwand, der Grundsatz der Schonung der Steuerquelle sei auch dann gewahrt, wenn damit zu rechnen sei, daß die Steuerpflichtigen zur Begleichung der Steuerschuld andere als Vermögenseinkünfte, etwa Arbeitseinkünfte einsetzen werden¹³⁾. Teilweise wird überhaupt die ausnahmslose Geltung des genannten Grundsatzes bestritten. Insbesondere Adolph Wagner hat im Rahmen seiner 'sozialpolitischen Besteuerungsgrundsätze' die periodische Erhebung einer reellen Vermögensteuer für möglich (und wünschenswert) gehalten¹⁴⁾. Makroökonomisch seien von einer periodischen reellen Vermögensteuer nicht zwingend negative Folgen zu erwarten. Es komme vielmehr darauf an, für welche Zwecke die Steuereinnahmen verwendet würden. Die konsumtive Verwendung verringere das Volkvermögen, während die Tilgung der Staatsschuld dieses nur umverteile¹⁵⁾.

-
- 12) B. Fux, a.a.O., S. 138; B. Gemper, Die Vermögensteuer im Rahmen der modernen allgemeinen Einkommensteuer, 1971, S. 178
- 13) oder bei partiellen reellen Vermögensteuern Einkünfte aus dem nicht besteuerten Vermögensbesitz; auf diesen Fall will G. Hedtkamp, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1977, S. 293, die Erhebung einer periodischen reellen Vermögensteuer beschränken
- 14) Nachweise bei F.K. Mann, Steuerpolitische Ideale, 1937, S. 318 FN 4
- 15) E. Grossmann, a.a.O., S. 537; B. Moll, a.a.O., S. 547; anders W. Lotz, a.a.O., S. 456, der eine Finanzierung wiederkehrender öffentlicher Ausgaben aus der Vermögenssubstanz für unsinnig hält und daher eine periodische 'materielle' Vermögensteuer ablehnt

Keine periodische Erhebung liegt vor, wenn es dem Schuldner einer Vermögensabgabe gestattet ist, die Schuld ratenweise zu begleichen. Der grundsätzliche Unterschied zwischen einer verrenteten Vermögensabgabe und einer periodischen Vermögenssteuer liegt darin, daß bei der Vermögensabgabe die Vermögensverhältnisse zu einem bestimmten Zeitpunkt maßgeblich sind, während für die periodische Steuer die laufende Anpassung der Wertansätze charakteristisch ist¹⁶⁾. Verwischt werden die Unterschiede, wenn die verrentete Vermögensabgabe die Möglichkeit der Revision der Veranlagung vorsieht¹⁷⁾ oder bei der periodischen Vermögenssteuer die laufende Anpassung der Wertansätze unterbleibt¹⁸⁾. Bei den Wertansätzen stellt man darauf ab, ob die laufende Anpassung wenigstens im erklärten Willen des Gesetzgebers lag. Ist das der Fall, handelt es sich um eine nominelle periodische Vermögenssteuer¹⁹⁾.

4. Die Finanzwissenschaft unterscheidet weiter zwischen objektiven und subjektiven Vermögensteuern. Eine Vermögensteuer ist subjektiv, wenn sie

16) ohne daß allerdings der Rhythmus der Steuererhebung mit der Häufigkeit der Vermögensbewertung oder der zeitlichen Folge der Veranlagung übereinstimmen muß, vgl. H. Fecher, a.a.O., S. 462

17) E. Grossmann, a.a.O., S. 536

18) H. Fecher, a.a.O., S. 462 f.

19) H. Fecher, a.a.O., S. 462 f.

die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen berücksichtigt²⁰⁾. Indizien für eine subjektive Vermögensteuer sind persönliche Freibeträge (steuerfreies Existenzminimum)²¹⁾, die Gestaltung des Steuertarifs (progressiver Steuersatz)²²⁾, die Berücksichtigung der Familienverhältnisse²³⁾ und die Regelung der Abzugsfähigkeit der Vermögenssteuerschuld von der Bemessungsgrundlage anderer Steuern, namentlich der Einkommensteuer²⁴⁾. Teilweise wird auch die Berücksichtigung von Schulden als Element der subjektiven Vermögensteuer gewertet²⁵⁾. Da der Schuldenabzug gleichzeitig Inhalt des allgemeinen Vermögensbegriffs ist²⁶⁾, wäre dann jede allgemeine Vermögensteuer eine subjektive Vermögensteuer. Daraus wird der Schluß gezogen, die Unterscheidung zwischen subjektiver und objektiver Vermögensteuer sei inhaltsgleich mit der Unterscheidung zwischen allgemeiner und partieller Vermögensteuer²⁷⁾. Selbst wenn der Schuldenabzug ein subjektives Element darstellt, folgt daraus nur, weshalb eine allgemeine Vermögensteuer nur eine subjektive Vermögensteuer

20) E. Raths, a.a.O., S. 16

21) H. Fecher, a.a.O., S. 464; B. Fux, a.a.O., S. 138

22) H. Fecher, a.a.O., S. 464; B. Fux, a.a.O., S. 138

23) B. Fux, a.a.O., S. 138; E. Raths, a.a.O., S. 16

24) H. Fecher, a.a.O., S. 464

25) so E. Raths, a.a.O., S. 16

26) Reinvermögen = Überschuß des Rohvermögens über die Schulden

27) B. Fux, a.a.O., S. 138; E. Raths, a.a.O., S. 16;
a.M. A. Amonn, a.a.O., S. 118

sein kann; eine partielle Vermögensteuer könnte danach aber sowohl als Objekt- wie als Subjektsteuer ausgestaltet werden²⁸⁾. Die Möglichkeit des Schuldenabzugs ist daher kein Merkmal der subjektiven Vermögensteuer²⁹⁾.

5. Ein Teil der Literatur trennt schließlich auch zwischen echten und unechten Vermögensteuern. Soweit damit nicht lediglich die Unterscheidung zwischen nominellen und realen Vermögensteuern gemeint ist³⁰⁾, wird unter einer echten Vermögensteuer eine Steuer verstanden, die sich nach Verkehrswerten bemisst³¹⁾. Gegen diese Klassifizierung spricht, daß sie das Bewertungsproblem in die Definition der Vermögensteuer aufnimmt. Überwiegend wird daher bei der Klassifikation der Vermögensteuerformen nicht danach unterschieden, nach welchem Wertmaßstab die Bewertung erfolgt.

28) K. Tiepelmann, a.a.O., S. 9

29) ebenso H. Fecher, a.a.O., S. 462

30) in diesem Sinne F.K. Mann, Art. Vermögenssteuer, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 8, 4. Aufl., 1928, S. 608/611; ähnlich B. Fux, a.a.O., S. 138

31) F. Boesler, Ertragswert und gemeiner Wert in der deutschen Vermögensbesteuerung, 1925, S. 15; B. Fux, a.a.O., S. 139. B. Fux meint offensichtlich, eine reelle Vermögensteuer müsse den Verkehrswert zugrundelegen

II. Die Einordnung der deutschen Vermögensteuer

Die deutsche Vermögensteuer nach dem VStG 1974³²⁾ ist gemäß § 2o VStG eine Jahressteuer. Da sie nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres festgesetzt wird (§ 5 Abs. 1 VStG), handelt es sich nicht um eine verrentete Vermögensabgabe, sondern um eine periodische Vermögensteuer. Zugrundegelegt wird bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 VStG i.V.m. §§ 114 - 12o BewG das Gesamtvermögen; die Vermögensteuer stellt demnach eine allgemeine Vermögensteuer dar. Da der Steuersatz gemäß § 1o VStG o,5 bzw. o,6 % des steuerpflichtigen Vermögens beträgt³³⁾ und die Rendite des Gesamtvermögens im Regelfall über dieser Marke liegt, kann die deutsche Vermögensteuer als nominelle Vermögensteuer angesehen werden. § 6 VStG gewährt den Steuerpflichtigen einen Freibetrag, der nach den Familienverhältnissen gestaffelt ist; durch die Erhöhung der Freibeträge gemäß § 6 Abs. 3 und 4 VStG wird der Erhöhung des Existenzminimums im Alter Rechnung getragen; es handelt sich also um eine subjektive (persönliche) Vermögensteuer. Im Ergebnis ist die deutsche Vermögensteuer eine persönliche, allgemeine, periodische und nominelle Vermögensteuer.

32) v. 17.4.1974, BGBl I, 949

33) die Erhöhung der Einheitswerte um 4 % gemäß § 121 a BewG ist (jedenfalls nach der Absicht des Gesetzgebers) keine heimliche Tarifierhöhung, sondern soll die seit dem 1.1.1964 eingetretenen Werterhöhungen pauschal abgelten

III. Die Rechtfertigung der allgemeinen nominellen Vermögensteuer

Die Begründung der allgemeinen nominellen periodischen Vermögensteuer hängt von unterschiedlichen Vorstellungen über die Verteilung der Steuerlasten ab.

1. Die Äquivalenztheoretische Begründung

Das Äquivalenzprinzip fordert, daß die Bürger in dem Maße Steuern zahlen sollen, in dem sie von öffentlichen Leistungen profitieren; die Steuern dürfen nur für Leistungen ausgegeben werden, die Grundlage für die Steuerbemessung nach dem Äquivalenzprinzip sind³⁴⁾.

Es ist offensichtlich, daß eine Äquivalenztheoretisch begründete und ausgestaltete Vermögensteuer als einzige oder auch nur als Hauptsteuer undenkbar ist. Die Leistungen des Staates kommen nämlich nicht ausschließlich oder überwiegend den Vermögensbesitzern zugute. Das Äquivalenzprinzip würde hier zu einer Beschränkung sozialstaatlicher Aufgabenerfüllung führen. Die Äquivalenztheoretische Begründung der Vermögensteuer ist also nur dort und insoweit möglich,

34) K. Schmidt, Grundprobleme der Besteuerung, in: HdF, Bd. II, 3. Aufl., 1980, S. 119/137, fordert nicht nur eine relative, sondern eine absolute Gleichheit von Steuerpflicht und Leistungsempfang; dies entspricht nicht dem juristischen Äquivalenzprinzip

wo es sich um eindeutig nur den Vermögensbesitzern zugutekommende Staatsleistungen handelt.

a. Die zu entgeltende Leistung kann in der vom Staat geschaffenen Rechtsordnung liegen, die es erlaubt, Eigentum zu erwerben und zu nutzen. Die Äquivalenzsteuer wäre dann eine Eigentumsverleihungsgebühr. Diesen Gedanken verwendet die Finanzwissenschaft zur Rechtfertigung der Steuererhebung insgesamt, wenn sie in der Steuer "geradezu (eine) Voraussetzung für Bestehen und Fortbestehen der Verkehrswirtschaft, eine Art Prämie oder Abfindung der Besteuernten an den Staat, welcher diese Organisationsform der Volkswirtschaft wählt oder läßt", sieht³⁵⁾. Bei der Begründung der Vermögensteuer geht es aber nicht um die Rechtfertigung des Gesamtsteuersystems, sondern darum, der Vermögensteuer eine Funktion in diesem System zuzuweisen. Der Gedanke der Eigentumsverleihungsgebühr kann diese Aufgabe nicht erfüllen³⁶⁾.

b. Mit der Vermögensteuer können auch die positiven Maßnahmen des Staates zum Schutz des Eigentums entgolten werden, nämlich insbesondere die Verteidigung gegen äußere Bedrohung und die Sicherung des inneren Friedens

35) F. Terhalle, Die Finanzwirtschaft des Staates und der Gemeinden, 1948, S. 176

36) vgl. dazu B. Gemper, a.a.O., S. 184

durch die Unterhaltung von Ordnungskräften. Abgesehen davon, daß diese Leistungen der gesamten Gesellschaft zugutekommen³⁷⁾ und kaum auf die Vermögensbesitzer und die anderen Bürger aufteilbar sind³⁸⁾, würde das Äquivalenzprinzip eine Differenzierung der Vermögensteuer-Belastung zwischen den Vermögensbesitzern nicht lediglich nach dem Wert des Vermögens, sondern nach dessen Schutzbedürftigkeit verlangen. Würde der Eigentumsschutz von den Eigentümern bezahlt, könnte der Staat kaum ein (zumindest) faktisches Synallagma zwischen Steuerzahlung und Schutzleistung leugnen, so daß er eine Pflicht zur Schutzleistung hätte³⁹⁾. Eine äquivalenztheoretische Begründung der Vermögensteuer wegen des Eigentumsschutzes durch den Staat wird daher durchweg abgelehnt.

2. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Die Finanzwissenschaft rechtfertigt die Erhebung einer allgemeinen nominellen Vermögensteuer in erster Linie mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

37) B. Gemper, a.a.O., S. 184

38) H. Fecher, a.a.O., S. 471

39) ähnlich H. Fecher, a.a.O., S. 471

a. Die Belastungsdifferenzierung zwischen verschiedenen Einkunftsarten

Das Leistungsfähigkeitsprinzip soll zum einen eine unterschiedliche Belastung der einzelnen Einkunftsarten fordern, eine Höherbelastung der Vermögenseinkünfte mittels einer ergänzenden Vermögensteuer rechtfertigen. Die Vermögensteuer wird eine Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer⁴⁰⁾. Der hier zu behandelnde Begründungsversuch bezieht sich also auf ein Steuersystem mit einer Einkommensteuer als Hauptsteuer.

aa. Die Sonderbelastung 'fundierter' Einkünfte

Im Steuersystem habe die allgemeine periodische Vermögensteuer die Aufgabe, die 'fundierten' (= Vermögens-) Einkünfte überproportional zu belasten. Diese Sonderbelastung sei aufgrund einer erhöhten Leistungsfähigkeit gerechtfertigt:

(1) Das Vermögen gebe dauernd einen Ertrag ab. Der Vermögensbesitzer könne auch bei Arbeitslosigkeit, Unfall, Alter oder Erwerbsunfähigkeit mit Einkünften rechnen, während der Vermögenslose aus seinem Arbeitseinkommen Rücklagen für diese Wechselfälle des Lebens bilden müsse. Da die Vermögenseinkünfte auch über den Tod hinaus weiterflössen, erübrige sich für den Vermögensbesitzer zu Lebzeiten eine

40) B. Moll, a.a.O., S. 543

Vorsorge für die Familie⁴¹⁾.

(2) Der Vermögensbesitzer könne seine Arbeitskraft für anderweitigen Erwerb einsetzen⁴²⁾.

(3) Infolge der Vermögenseinkünfte habe der Vermögensbesitzer bessere Möglichkeiten, einen attraktiven Beruf zu erlernen und einen guten Arbeitsplatz zu finden⁴³⁾.

(4) In außerordentlichen Fällen könne der Vermögensbesitzer auf die Substanz zurückgreifen⁴⁴⁾.

(5) Fundierte Einkünfte könnten sich meist mehr oder weniger der Steuer entziehen; Arbeitseinkünfte würden dagegen voll oder zumindest vollständig erfaßt⁴⁵⁾.

Der These von der Dauerhaftigkeit und Sicherheit der Vermögenseinkünfte wird entgegengehalten, sie sei durch die Erfahrung zweier Inflationen und insbesondere des letzten Weltkrieges genügend widerlegt⁴⁶⁾. Zudem habe der Ausbau der

41) B. Moll, a.a.O., S. 546; B. Fux, a.a.O., S. 135; F.K. Mann, Vermögenssteuer, a.a.O., S. 610; F. Neumark, Probleme und Methoden einer qualitativen Differenzierung (Differentiation) der steuerlichen Einkommensbelastung, in: ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, 1961, S. 391/393 f.

42) B. Moll, a.a.O., S. 546; F.K. Mann, Vermögenssteuer, a.a.O., S. 609; F. Neumark, a.a.O., S. 393

43) B. Moll, a.a.O., S. 546

44) B. Moll, a.a.O., S. 546; F.K. Mann, Vermögenssteuer, a.a.O., S. 610

45) F. Neumark, a.a.O., S. 394

46) R. Nöll von der Nahmer, a.a.O., S. 9; B. Gemper, a.a.O., S. 209 f.; H. Haller, Gedanken zur Vermögensbesteuerung, FA N.F. Bd. 36 (1977/78), S. 222/224 f.

Sozialversicherung und des arbeitsrechtlichen Schutzes einen Stand erreicht, der die Arbeits-einkünfte ebenso sicher mache wie die Vermögens-rente und daher dem Arbeiter erlaube, auf zu-sätzliche Rücklagenbildung zu verzichten⁴⁷⁾. Selbst wenn man eine unterschiedliche Belast-barkeit einzelner Einkünfte anerkenne, sei die Teilung in Vermögenseinkünfte einerseits, Arbeits-einkommen andererseits zu pauschal. Es gebe auch sichere Arbeitseinkünfte, etwa die Beamtenbezüge⁴⁸⁾. Gewerbliches Kapital gewähre keine sicheren Ein-künfte; die Risikovorsorge durch Bildung von Rücklagen sei daher eine selbstverständliche Notwendigkeit zur dauernden Existenzerhaltung⁴⁹⁾.

Die Argumente, der Vermögensbesitzer könne sich eine bessere Ausbildung leisten und habe die Möglichkeit, seine Arbeitskraft für anderweitigen Erwerb einzusetzen, haben die Gemeinsamkeit, daß die erhöhte Belastbarkeit der Vermögenseinkünfte nicht mit der Natur dieser Einkünfte begründet wird, sondern daß die zusätzliche Leistungs-fähigkeit in der Möglichkeit zusätzlichen bzw. qualifizierteren Erwerbs gesehen wird. Soll die Vermögensteuer diese Möglichkeit erfassen, er-

47) B. Gemper, a.a.O., S. 211; R. Nöll von der Nahmer, a.a.O., S. 9; H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 224; abschwächend ders., Die Steuern, 3. Aufl., 1981, S. 358, wonach es jeden-falls keinen Beweis für größere Sicherheit der Vermögenseinkünfte gebe

48) K. Tiepelmann, a.a.O., S. 35; B. Gemper, a.a.O., S. 212; R. Nöll von der Nahmer, a.a.O., S. 9; H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 224

49) K. Tiepelmann, a.a.O., S. 35

gänzt sie nicht die Einkommensteuer bei der Besteuerung desselben Objekts, sondern stützt sich auf einen anderen Indikator der Leistungsfähigkeit. Allein die Möglichkeit zusätzlichen oder qualifizierten Erwerbs kann daher eine Differenzierung der Einkommensteuerbelastung nicht rechtfertigen. Soweit die Möglichkeit zusätzlichen (qualifizierten) Erwerbs tatsächlich genutzt wird, gerät die Differentiation in Konflikt mit der Progression der Einkommensteuer⁵⁰⁾.

Auch der Gedanke, der Vermögensbesitzer könne im Notfall auf die Substanz zurückgreifen, wird nicht allgemein als Grund für eine höhere Belastbarkeit der fundierten Einkünfte anerkannt. Denn diese Möglichkeit bestehe auch bei ertraglosem Vermögen. Nicht aus den fundierten Einkünften, sondern aus der Existenz des Vermögens ergebe sich dieser Vorteil⁵¹⁾.

Schließlich gibt auch die Möglichkeit der Steuerhinterziehung kein Argument für die Leistungsfähigkeit der fundierten Einkünfte, sondern setzt diese Leistungsfähigkeit voraus und will lediglich für eine zutreffende Erfassung sorgen. Es handelt sich also um eine steuertechnische Begründung der Vermögensteuer, die weiter unten dargestellt werden soll.

50) F. Neumark, a.a.O., S. 404 f., der auch darauf hinweist, daß fundierte Einkünfte im Regelfall höher als unfundierte seien und schon daher stärker von der Progression erfaßt würden. Nach Neumark ist die Differentiation deshalb "zwar bis zu einem gewissen Grade, aber nicht vollständig überflüssig"

51) H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 225

bb. Die Sonderbelastung 'mühelosen' Einkommens

Eine Sonderbelastung der Vermögenseinkünfte rechtfertigt die Finanzwissenschaft auch mit der Mühelosigkeit der Einkünfteerzielung. "Es wäre ein Rückfall in eine nach wissenschaftlicher Auffassung wenigstens längst überwundene Barbarei, wenn man allein nach der Größe des Einkommens umgelegte Abgaben, also allein Einkommensteuern im üblichen Sinne erheben und auf diesem Wege z.B. mit gleichem Prozentsatz belasten wollte, was mit Arbeit, Mühen, Gefahren und Not verdient ist, und was z.B. Schlafenden und Nichtstuern aus ererbtem Vermögen allein durch das Verdienst der Couponschere zufällt"⁵²⁾.

In dieser Form stellt das Argument der Mühelosigkeit nur die ethische Variante der Fundustheorie dar⁵³⁾.

Den Gedanken der Höherbelastung mühelosen (Vermögens-) Einkommens hat insbesondere H. Haller aber auch anders begründet: "Der Vorteil eines Vermögenseinkommens von einer bestimmten, ins Gewicht fallenden Höhe ab besteht ... darin, daß der Spielraum für die Entscheidung zugunsten zusätzlicher Freizeit ausgeweitet wird"⁵⁴⁾. Haller

52) Fr.-J. Neumann, Vermögensteuer und Wertzuwachssteuern als Ergänzung der Einkommensteuer, 1910, S. 38 (hier zitiert nach K. Tiepelmann, a.a.O., S. 34)

53) F. Neumark, a.a.O., S. 394

54) H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 225

selbst räumt ein, daß auch eine höhere berufliche Qualifikation eine "verbesserte Chance für die Entscheidung zugunsten von mehr Freizeit als Indiz zusätzlicher Leistungsfähigkeit" verschaffen könne und gewisse Vermögenseinkünfte wegen ihrer Arbeitsintensität dies nicht könnten⁵⁵⁾. Eine Vermögensteuer erfasse diese verbesserte Freizeit-chance daher nur unzureichend⁵⁶⁾.

Gegen den Freizeitgedanken bestehen prinzipielle Bedenken: Die Freizeit sei kein reales Einkommens-element und könne daher keine zusätzliche Leistungsfähigkeit begründen⁵⁷⁾. Betrachte man die Freizeit-chance nicht als Einkommenselement, sondern als "Bedürfnisbefriedigungspotential"⁵⁸⁾, so könne sie nur dann eine Rolle für die Steuerbelastung spielen, wenn man die Leistungsfähigkeit am Umfang der Bedürfnisbefriedigung messe. Die Einkommensteuer bestimme die Leistungsfähigkeit aber nach dem Maß des Mittelerwerbs. Daher könne eine mit der Freizeit-chance begründete Vermögensteuer nicht zur Differentiation der Einkommensteuerbelastung beitragen⁵⁹⁾.

55) a.a.O., S. 225 f.

56) a.a.O., S. 226; vgl. auch dens., Die Steuern, a.a.O., S. 358, wo das Freizeitargument zur Begründung der Vermögensteuer ganz fallengelassen wird

57) K. Schmidt, Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, FA N.F. Bd. 26 (1967), S. 385/388 ff.

58) so H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 226

59) D. Schneider, Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer, StuW 1979, S. 38/40; ders., Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, FA N.F. Bd. 37 (1979), S. 26/30, 40 f.

Die "Mühelosigkeit" der Einkunftserzielung rechtfertigt daher nach überwiegender Auffassung keine Sonderbelastung der Vermögenseinkünfte.

b. Die Leistungsfähigkeit des Vermögens an sich

Wesentlich häufiger verwendet die Finanzwissenschaft zur Rechtfertigung der Vermögensteuer das Argument, die Vermögensteuerpflicht fuße in dem einfachen Faktum des Vermögensbesitzes, ohne Unterschied, ob das Vermögen Ertrag abwerfe oder nicht, ob es produktiv angelegt sei oder nicht⁶⁰⁾. Die Lage des Besitzenden sei bei gleichem Einkommen besser als jene des Nichtbesitzenden, der Steuerpflichtige mit Vermögen sei bei gleichem Einkommen finanziell leistungsfähiger als der Steuerpflichtige ohne Vermögen⁶¹⁾.

Dieser einheitliche Obersatz wird in der Finanzwissenschaft recht unterschiedlich begründet:

aa. Der Vermögensbesitzer könne im Notfall auf die Substanz zurückgreifen; die Möglichkeit, das Vermögen zu 'versilbern', schaffe eine Versorgungssicherheit, die dem Vermögensbesitzer selbst dann noch gut zu leben gestatte, wenn er kein Einkommen beziehe⁶²⁾.

60) B. Fux, a.a.O., S. 137

61) Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, Tz VII/64

62) B. Moll, a.a.O., S. 545; B. Fux, a.a.O., S. 136; F.K. Mann, Vermögenssteuer, a.a.O., S. 610; F. Terhalle, Finanzwissenschaft, 1930, S. 326; H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 226 f.; ders., Die Steuern, a.a.O., S. 359

bb. Die Leistungsfähigkeit des Vermögens an sich resultiere aus der größeren Erwerbsfähigkeit des Vermögensbesitzers; der Vermögensbesitzer sei allein deshalb leistungsfähiger als der Nichtvermögende, weil er die Möglichkeit zusätzlichen oder höheren Erwerbs habe:

Er könne, soweit es sich um ertragloses Vermögen handele, sein Vermögen ertragbringend anlegen, also in rentierende Anlagen wechseln⁶³⁾.

Außerdem sei er in der Lage, seine Arbeits- und Erwerbskraft besser verwerten zu können. Das Vermögen verleihe ihm die wirtschaftliche Unabhängigkeit, eine Arbeit nicht um jeden Preis übernehmen zu müssen. Es gebe ihm eine gesteigerte Angebotselastizität auf dem Arbeitsmarkt⁶⁴⁾ und gestatte ihm, sich selbst unternehmerisch zu betätigen. Eine erhöhte Kreditfähigkeit, die Chance, besondere Marktlagen auszunutzen, verstärken seine Position im Produktionsprozeß⁶⁵⁾.

cc. Schließlich gewähre das Vermögen unabhängig von der Ertragfähigkeit Realnutzungen.

Zu diesen Realnutzungen werden teilweise nur die rein wirtschaftlichen Nutzungen von Gebrauchsvermögen gezählt: Die Leistungsfähigkeit des Vermögens

63) B. Moll, a.a.O., S. 545; B. Fux, a.a.O., S. 136

64) F. K. Mann, Vermögenssteuer, a.a.O., S. 609 f.; H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 227; F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 138; K. Tiepelmann, a.a.O., S. 40

65) F.K. Mann, Vermögenssteuer, a.a.O., S. 609 f.; H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 227

bestehe darin, daß es dem Besitzer Nutzungen ermögliche, die er sich sonst am Markt verschaffen müsse. Beispiel für eine solche Nutzung sei das Bewohnen eines Eigenheims⁶⁶⁾.

Teilweise wird der Begriff der Realnutzungen weiter gezogen: zu ihnen gehörten alle Vorteile, die das Vermögen gewähren könne. Der Vermögensbesitzer habe die Möglichkeit, sein Besitzbedürfnis zu befriedigen; aufgrund des Besitzes könne er seinen Freiheits-spielraum erweitern, Selbstbestätigung finden und sich selbst verwirklichen; Vermögensbesitz steigere das gesellschaftliche Ansehen⁶⁷⁾. Manche Autoren erachten eine besondere Begründung dieser Vorteile nicht für nötig. Danach genügt es zur Rechtfertigung der Vermögensteuer, daß der Vermögensbesitzer den Besitz halte; denn dies tue er offenbar nur um anderer erwarteter Vorteile willen⁶⁸⁾.

Gegen die Einbeziehung der Realnutzungen in die Vermögensteuerbegründung werden Einwände erhoben: Die Realnutzungen seien Einkommenselemente und daher von der Einkommensteuer zu erfassen. Erfasse die Vermögensteuer diese Nutzungen, habe dies nichts mit der Leistungsfähigkeit des Vermögens an sich zu tun, sondern sei nur eine technische Form der Einkommensteuererhebung⁶⁹⁾. Soweit die Realnutzungen der Einkommensteuer unterlägen, etwa bei der Eigen-

66) vgl. dazu B. Gemper, a.a.O., S. 237 ff.;
H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 227

67) H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 227

68) so etwa A. Amonn, a.a.O., S. 119

69) zur sog. Nachholfunktion der Einkommensteuer
vgl. unten S. 47

nutzung von Wohnraum, stelle die Begründung der Vermögensteuer mit den Realnutzungen nur eine andere Variante der Fundustheorie dar⁷⁰⁾. Mit der Erfassung der Realnutzungen werde die Vermögensteuer in der Wirkung zu einer Luxus- oder Aufwandsteuer⁷¹⁾.

3. Die Antriebsfunktion

Die Finanzwissenschaft begründet die Vermögensteuer außerhalb des Leistungsfähigkeitsprinzips mit der Antriebsfunktion: Die Vermögensteuer habe die Aufgabe, den Vermögensbesitzer dazu anzuhalten, sein Vermögen produktiv zu nutzen und dadurch seine Steuerlast relativ zu mindern⁷²⁾. Dem individuellen Nutzen entspreche eine volkswirtschaftlich erwünschte Steigerung des Sozialprodukts. Ob eine Erhöhung der volkswirtschaftlichen Wertschöpfung mit einer Vermögensteuer erreicht werden kann, ist jedoch umstritten: Die Vermögensteuer könne auch eine negative Verhaltensbeeinflussung ausüben. Die Anspornwirkung treffe nur bestehende Vermögen, wirke sich aber nachteilig auf die Bereitschaft zur Vermögensbildung aus, da die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer akkumulierte Ersparnisse seien⁷³⁾. Zum anderen würden auch die Vermögensbesitzer, die von der Anspornwirkung er-

70) so H. Fecher, a.a.O., S. 473

71) so K.T. von Eheberg, a.a.O., S. 325 f.;
G. Hedtkamp, a.a.O., S. 295

72) E. Rath, a.a.O., S. 225

73) E. Rath, a.a.O., S. 226

faßt würden, die Erträge nicht sparen, sondern konsumieren. Eine Vermögensteuer benachteilige so den künftigen Konsum gegenüber dem Gegenwartskonsum⁷⁴⁾. Im Bereich des gewerblichen Vermögens unterbleibe tendenziell die Verstärkung des Betriebskapitals zugunsten des Konsums⁷⁵⁾. Die negativen Effekte könnten jedoch weitgehend ausgeglichen werden, wenn man Sparererfreibeträge einräume oder direkte Geldleistungen im Rahmen einer Sparförderung gewähre⁷⁶⁾.

Eine besondere Rolle spielt die Antriebsfunktion bei einer die Einkommensteuer ergänzenden Vermögensteuer. Unterstellt man, daß ein gleichbleibender Finanzbedarf auf die Einkommensteuer und die Vermögensteuer aufzuteilen ist, schwächt sich die Einkommensteuerprogression ab, je mehr man den Finanzbedarf mit der Vermögensteuer deckt. Die Leistungsfeindlichkeit der progressiven Einkommensteuer wird also durch die Verlagerung auf eine (proportionale) Vermögensteuer teilweise beseitigt⁷⁷⁾. Benachteiligt werden dadurch die unrentablen oder nur schwach rentierenden Unternehmen: Sie müssen eine rentabilitätsunabhängige Steuer zahlen.

74) E. Rath, a.a.O., S. 227

75) G. Hedtkamp, a.a.O., S. 294

76) E. Rath, a.a.O., S. 227

77) so F. Neumark, Grundsätze und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung, in: HdF, Bd. 1, 2. Aufl., 1952, S. 606/626; ders., Möglichkeiten einer finanzpolitischen Beeinflussung von Kapitalbildung und Kapitalverwendung, in: ders., Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, 1961, S. 242/255; E. Rath, a.a.O., S. 227

Eine Vermögensteuer kann im Ergebnis die Vermögensbesitzer zu einer höheren Produktivität anregen. Sie stärkt dadurch die volkswirtschaftliche Wertschöpfung. Unerwünschte Einflüsse auf die Verwendung dieser Wertschöpfung können ausgeschaltet werden. Gegenüber einer progressiven Einkommensteuer hat die Vermögensteuer weniger unerwünschte Nebenwirkungen.

4. Die Umverteilungsfunktion

Der Vermögensteuer wird in der Finanzwissenschaft eine redistributive Funktion zugeschrieben. Sie müsse die Einkommens- und Vermögensverhältnisse, wie sie sich aus dem freien Marktgeschehen ergeben, korrigieren.

Soweit es um die Vermögensverhältnisse geht, ist eine nominelle Vermögensteuer kaum zu einer echten Umverteilung geeignet: Sie soll aus den Erträgen und nicht aus der Substanz gezahlt werden⁷⁸⁾.

Allenfalls soweit ertragunfähiges oder ertragfähiges, aber aus irgendwelchen Gründen tatsächlich ertragloses Vermögen betroffen ist, kann es zu einer unmittelbaren Vermögensredistribution kommen. Der Regelfall ist aber auch hier, daß die

78) E. Rath, a.a.O., S. 210; F. Neumark, Grundsätze und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung, a.a.O., S. 626; A. Oberhauser, Erbschafts- und Vermögensbesteuerung als Mittel zur gleichmäßigeren Verteilung des Vermögensbestandes, in: Öffentliche Finanzwirtschaft und Verteilung I, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 75/I, 1974, S. 147/148

Vermögensteuer nicht aus der Substanz, sondern aus anderweitigen Einkünften gezahlt wird. Ertragloses Vermögen hält im Regelfall nur, wer die darauf entfallende Steuer aus seinem Einkommen tragen kann⁷⁹⁾.

Eine andere Frage ist, ob die Vermögensbesteuerung die Einkommensverhältnisse zu korrigieren, also die Vermögenskonzentration wenn schon nicht zu beseitigen, dann jedenfalls zu bremsen in der Lage ist. Da alle Steuern die Möglichkeit zur Vermögensbildung beeinträchtigen⁸⁰⁾, ist die Frage dahingehend zu präzisieren, ob die Vermögensteuer dazu dienen kann, die Vermögensmehrung gerade bei den Vermögenden zu verhindern. Diese Frage wird heute - unabhängig, ob eine Bremswirkung erwünscht ist oder nicht - überwiegend negativ beantwortet: Gerade im gewerblichen Bereich könne die Vermögensteuer in erheblichem Umfang überwältzt werden; dies gelinge insbesondere den Unternehmen mit besonders guter Marktstellung⁸¹⁾. Eine progressive Einkommensteuer könne daher die Vermögensakkumulation eher bremsen als eine Vermögensteuer⁸²⁾. Wolle der Gesetzgeber bei vorgegebenem Finanzbedarf das

79) vgl. die Daten bei Zeitel, Die Steuerlastverteilung in der Bundesrepublik Deutschland, 1959, S. 124 und Anhang, Tab. 32 a und 32 b

80) R. Nöll von der Nahmer, a.a.O., S. 9; F. Neumark, Möglichkeiten einer finanzpolitischen Beeinflussung, a.a.O., S. 255

81) E. Raths, a.a.O., S. 210 ff.; Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, 1971, S. 117 f.

82) F. Neumark, Möglichkeiten einer finanzpolitischen Beeinflussung, a.a.O., S. 255

Steuersystem dazu nutzen, die bestehende Vermögensverteilung zu verändern oder wenigstens die Vergrößerung bereits bestehender Vermögensmassen zu verhindern, sei ihm von einer nominellen Vermögensteuer abzuraten: Da die Steuer aus dem Ertrag gezahlt werden solle und auch bei ertraglosem Vermögen in der Regel aus (sonstigen) Einkünften gezahlt werde, bleibe eine reale Vermögensverschiebung aus. Eine progressive Einkommensteuer sei wirksamer, weil sie dort stärker zugreife, wo erhöhtes Vermögensbildungspotential vorliege. Eine besondere Bremswirkung komme der Vermögensteuer nicht zu⁸³⁾.

5. Die Nachhol- und Kontrollfunktion

Die Vermögensteuer wird auch auf eine steuer-technische Begründung gestützt: Die nominelle, die Einkommensteuer ergänzende Vermögensteuer habe die Aufgabe, der Einkommensteuer bei der vollständigen Erfassung des Leistungsfähigkeitskriteriums "Einkommen" zu helfen. Dieser Hilfe bedürfe die Einkommensteuer, weil sich Teile des Einkommens der Besteuerung nach dem EStG illegal entzögen und andere Teile des Einkommens, etwa Realnutzungen, definitorisch aus der Einkommensteuer ausgeklammert seien, durch Steuerbefreiungen begünstigt oder sonst nicht hinreichend von der Einkommensteuer erfaßt würden. Hier könne die Vermögensteuer helfen,

83) Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Tz VII/72

da die Finanzverwaltung bei der Ermittlung der Vermögensteuer kontrollieren könne, ob der Steuerpflichtige bei der Bildung des Vermögens seine Einkommensteuerpflicht erfüllt habe, und von der Einkommensteuer nicht oder nur unzureichend erfaßte Einkommensteile wenn auch nur pauschal, so doch wenigstens überhaupt besteuert würden.

Gegen diese Begründung wird eingewendet, sie treffe immer nur auf einen Teil der Vermögensteuerpflichtigen oder der Vermögensbestandteile zu. Eine allgemeine Vermögensteuer würde das Vermögen auch dann besteuern, wenn das Einkommen vollständig von der Einkommensteuer erfaßt sei⁸⁴⁾. Die Kontrollfunktion sei überflüssig, da insbesondere im gewerblichen Bereich wegen der ausgebauten Buchführung keine oder nur geringe Steuerhinterziehungsmöglichkeiten vorhanden seien⁸⁵⁾ und der verbleibende Kontrollbedarf durch die Erbschaftsteuer erfüllt werde⁸⁶⁾. Die Vermögensteuer sei als Kontrollsteuer auch ungeeignet, da jemand, der die Einkommensteuer hinterziehe, auch die Möglichkeit finde, sich der Vermögensteuer zu entziehen⁸⁷⁾.

84) Karl-Bräuer-Institut, a.a.O., S. 115 ff.; Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, Tz VII/69

85) H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 223; Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, Tz VII/66

86) Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, Tz VII/67

87) H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 223; Karl-Bräuer-Institut, a.a.O., S. 117

Auch die Nachholfunktion ist, abgesehen von ihrer groben Zielungenauigkeit, umstritten: Sie könne (oder wolle) nicht angeben, welche zusätzlichen Einkommenselemente zu erfassen seien. Soweit die Realnutzungen gemeint seien, laufe auch die Vermögensteuer wegen der weitgehenden Befreiung des Gebrauchsvermögens leer⁸⁸⁾. Soweit es um die von der Einkommensteuer befreiten Einkünfte gehe, gerate die nachholende Vermögensteuer in einen Zielkonflikt mit der Befreiung⁸⁹⁾. Überhaupt empfehle sich eine Ergänzung des EStG, wenn man bestimmte bisher nicht erfaßte Einkünfte besteuern wolle⁹⁰⁾.

Überwiegend wird daher die Kontroll- und Nachholfunktion als Begründung einer allgemeinen Vermögensteuer abgelehnt.

88) H. Haller, Gedanken, a.a.O., S. 223

89) Karl-Bräuer-Institut, a.a.O., S. 116

90) G. Hedtkamp, a.a.O., S. 293 FN 24

IV. Steuerrechtfertigung und tatbestandliche Ausformung der allgemeinen nominellen Vermögensteuer

Die Finanzwissenschaft beschäftigt sich nur am Rande mit der Frage, welche Folgerungen aus den verschiedenen Steuerrechtfertigungslehren für die tatbestandliche Ausformung der Vermögensteuer zu ziehen sind. Dies hat seinen Grund nicht zuletzt darin, daß die Steuerrechtfertigung traditionell eher zur Erklärung empirischer Steuerverfassungen als zur Begründung eines rationalen Steuersystems dient⁹¹⁾.

Aus der Rechtfertigung der Vermögensteuer ergeben sich für die tatbestandliche Ausformung folgende Aussagen:

1. Was das Steuersubjekt anbelangt, kann der Gedanke der Leistungsfähigkeit offenbar nur die Vermögensbesteuerung natürlicher Personen rechtfertigen. "Fundierte" Einkünfte sind zwar auch bei juristischen Personen denkbar; sie weisen hier jedoch nicht auf eine erhöhte Leistungsfähigkeit hin. Auch die Umverteilungsfunktion kann eine Einbeziehung juristischer Personen nicht rechtfertigen. Die Vorstellung einer gerechten Vermögens- und Einkommensverteilung

91) zu den beiden unterschiedlichen Ansätzen der Steuerrechtfertigung vgl. H. Haller, Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe empirischer Steuerverfassungen, in: HdF, Bd. II, 3. Aufl., 1980, S. 174 ff.

orientiert sich an natürlichen Personen und wird nicht durch die Fiktion der juristischen Person modifiziert. Ob die Einbeziehung juristischer Personen außersteuerlich damit begründet werden kann, sie sei nötig, um eine Beeinträchtigung der Wettbewerbsverhältnisse zu vermeiden⁹²⁾, ist fraglich, da die juristischen Personen mittelbar über die Kapitalanteile bei den Gesellschaftern erfaßt werden.

2. Auch der Kreis der besteuerten Objekte muß je nach Rechtfertigung der Vermögensteuer verschieden gezogen werden⁹³⁾. Soll die Vermögensteuer zur Belastungsdifferenzierung bei den Einkünften dienen, so kann nur tatsächlich ertragbringendes Vermögen der Vermögensteuer unterworfen werden. Ertragsfähiges, aber tatsächlich ertragloses Vermögen unterliegt der Antriebsfunktion und kann daher vermögensteuerlich erfaßt werden. Die Lehre von der Leistungsfähigkeit des Vermögens an sich dagegen kann auch die Einbeziehung ertragunfähigen Vermögens rechtfertigen. Gleiches gilt für die Umverteilungsfunktion, für die Äquivalenztheoretische Begründung der Vermögensteuer und auch für die Antriebsfunktion, wenn die Produktivitätspflichtung auf das Gesamtvermögen bezogen wird.

92) so der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, 1967, S. 58

93) B. Moll, a.a.O., S. 549

3. Auch für die Frage der Bewertung ist die theoretische Motivierung der Vermögensteuer nicht ohne Bedeutung⁹⁴⁾. Soweit die Vermögensteuer mit der Leistungsfähigkeit des Vermögens an sich gerechtfertigt wird, wird die Bewertung mit dem Verkehrswert empfohlen⁹⁵⁾, soweit die Vermögensteuer mit der Funktion der einkommensteuerlichen Differenzierung begründet wird, liegt die Bewertung mit dem Ertragswert nahe⁹⁶⁾.

94) ebenso F. Boesler, a.a.O., S. 11; K. Tiepelmann, a.a.O., S. 63; K.-H. Maul, Die Bewertung nichtnotierter Anteile im Rahmen der Vermögensbesteuerung, StuW 1974, S. 132/136

95) A. Amonn, a.a.O., S. 121

96) F. Terhalle, Finanzwissenschaft, 1930, S. 329

§ 2 Die historische Entwicklung der allgemeinen,
nominellen und periodischen Vermögensteuer
in Deutschland

Finanzwissenschaft und Steuergesetzgebung beeinflussen sich gegenseitig. Das vielschichtige Bild, welches die Finanzwissenschaft von den Arten der Vermögensteuer, ihrer Rechtfertigung und ihrer Funktion im Steuersystem zeichnet, wurzelt einerseits in den historischen Erscheinungsformen der Vermögensteuer, hat andererseits auch die Gesetzgebung auf dem Gebiet der Vermögensteuer deutlich mitgeprägt. Für die Interpretation des geltenden Vermögensteuerrechts ist die geschichtliche Entwicklung der Vermögensteuer von bedeutendem Gewicht, weil sie zeigt, welches Anliegen der Gesetzgeber mit der Vermögensteuer verfolgt.

Da die heutige Vermögensteuer eine allgemeine, nominelle und periodische ist, beschränkt sich der historische Überblick auf diese Art der Vermögensteuer¹⁾.

1) zur teilweise erheblich älteren Geschichte anderer Vermögensteuerarten vgl. B. Moll, Zur Geschichte der Vermögensteuern, 1911; H. Fecher, a.a.O., S. 455 ff.

I. Die Preußische Ergänzungssteuer

Grundlegende Bedeutung für die Geschichte der allgemeinen, nominellen und periodischen Vermögensteuer in Deutschland hat die Preußische Ergänzungssteuer nach dem ErgStG vom 14.7.1893²⁾. Eingeführt wurde diese Steuer im Rahmen der Steuerreform, die nach dem damaligen Finanzminister Johannes von Miquel benannt ist. Diese Reform betraf im wesentlichen die direkten Steuern und schaffte ein System, welches in seinen Grundzügen noch heute Gültigkeit hat. So stammt die Dominanz der allgemeinen, synthetisch konstruierten und an der Quellentheorie orientierten Einkommensteuer aus jener Zeit. Beispielhaft an der damaligen Reform war nicht nur die Weitsicht ihrer Schöpfer, sondern auch die Intensität der regierungsamtlichen Vorbereitung und die Gründlichkeit der parlamentarischen Beratungen. All diese Punkte machen die historische Bedeutung der Ergänzungssteuer aus und fordern ein genaueres Eingehen auf diese Steuer.

1. Die Konstruktion der Ergänzungssteuer nach der Regierungsvorlage

Nach dem Regierungsentwurf³⁾ verfolgte die Er-

2) GS S. 134; es gab in anderen deutschen Staaten vereinzelt schon früher Vermögensteuern, z.B. in Sachsen

3) Entwurf eines ErgStG, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 17 LegPer., V. Session 1892/93, Bd. 2, Aktenstück Nr. 6, S. 519

gänzungssteuer in fiskalischer Hinsicht den Zweck, den Einnahmeausfall auszugleichen, der durch die gleichzeitige Überweisung der Realsteuern an die kommunalen Gebietskörperschaften entstand. Darüber hinaus machte die Regierungsvorlage für die Einführung einer Vermögensteuer auch selbständige innere Gründe im System der direkten Steuern geltend⁴⁾:

Als ersten Punkt führte die Regierung, damit einer Aufforderung des Hauses der Abgeordneten nachkommend⁵⁾, die fundustheoretische Begründung der Vermögensteuer an: Wegen der unterschiedlichen Steuerkraft von fundiertem und nicht fundiertem Einkommen (von Kapital- und Arbeits-einkommen) sei eine stärkere Belastung des ersteren erforderlich. Die geringere Steuerkraft des Arbeits-einkommens ergebe sich daraus, daß dieses von der Fortdauer der Arbeitskraft abhängig sei und daher der auf dieses Einkommen Angewiesene Rücklagen für den Fall unterbrochener oder aufgehobener Arbeitsfähigkeit bilden müsse. Diese Vorsorge brauche der Bezieher von Kapitaleinkommen nicht oder jedenfalls nicht in demselben Umfang zu treffen. Die Erhebung der Vermögensteuer sei der einzig gangbare Weg zur Vorbelastung des fundierten Einkommens; ein Zuschlag zur Einkommensteuer sei aus technischen Gründen un-

4) Denkschrift zu den Entwürfen der Steuerreform-gesetze, Anlagen zu den Stenographischen Be-richten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 17. Leg.Per., V. Session 1892/93, Bd. 2, Aktenstück Nr. 8, S. 929

5) vgl. Denkschrift, a.a.O., S. 915

möglich, weil es keine anerkannten Kriterien zur Unterscheidung von Kapital- und Arbeitseinkommen gebe⁶⁾.

Als weiteren Grund machte die Regierungsvorlage die Vermögensbesitztheorie (= Theorie der Leistungsfähigkeit des Vermögens an sich) geltend: Das Einkommen sei nicht das einzige Merkmal steuerlicher Leistungsfähigkeit. Allein das Vorhandensein von Vermögen stelle unabhängig vom jeweiligen Ertrag ein selbständiges Moment der Leistungsfähigkeit dar, da es die wirtschaftliche Lage des Besitzenden in jedem Falle günstiger gestalte als die Lage des Besitzlosen⁷⁾. Dies gelte zunächst für solche Objekte, die an sich ertragfähig seien, vom Eigentümer jedoch bewußt ertraglos gelassen würden, sei es zur Hebung des privaten Wohlstandes, sei es zum Zwecke der Spekulation. Die Einkommensteuer ver-
sage hier. Gleiches gelte von ertragunfähigem Vermögen, insbesondere von Gebrauchsgütern. Zwar sei der persönliche Genuß, den die Güter vermittelten, begrifflich als Einkommen zu qualifizieren; das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891⁸⁾ habe jedoch nur den Mietwert

6) Entwurf eines ErgStG, a.a.O., S. 519 ff.;
Denkschrift, a.a.O., S. 93o f.

7) Denkschrift, a.a.O., S. 931; Entwurf eines
ErgStG, a.a.O., S. 521

8) GS S. 175

der Wohnung im eigenen Haus dem Einkommen zugeordnet. Hier müsse die Ergänzungssteuer ergänzend eingreifen⁹⁾.

Die Ergänzungssteuer sei auch aus sozialen Gesichtspunkten gerechtfertigt, denn es sei bedenklich, eine Reihe von Objekten gerade der reichsten Leute, wie etwa Parks, Lustgärten und Jagdschlösser, von der Grundsteuer zu befreien, ohne sie auf andere Weise wieder heranzuziehen; die Besteuerung der Spekulationsobjekte, insbesondere der Bauplätze, sei erforderlich, um der unangemessenen Verteuerung entgegenzuwirken¹⁰⁾.

Die Ergänzungssteuer solle schließlich dort zur Einkommensteuer treten, wo der Eigentümer im Rahmen langfristiger Investitionen zunächst auf Gewinn verzichte und diesen später, möglicherweise um so höher, realisiere. Die Leistungsfähigkeit des Unternehmers stehe auch in den ertraglosen Zeiten außer Frage¹¹⁾. Daß die künftigen Gewinne der Einkommensteuer unterlägen, ändere daran nichts; denn zum einen könne sich der Eigentümer dieser Besteuerung - etwa durch

9) Denkschrift, a.a.O., S. 931 f.; Entwurf eines ErgStG, a.a.O., S. 521

10) Bericht der X. Kommission (Steuerreformkommission) über den Entwurf eines ErgStG, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 17. LegPer., V. Session 1892/93, Bd. 5, Aktenstück Nr. 12, S. 2312

11) Entwurf eines ErgStG, a.a.O., S. 521

Verlegung des Wohnsitzes von Preußen in einen anderen Staat - entziehen, zum anderen gehe es darum, die jetzige steuerliche Leistungsfähigkeit zu erfassen¹²⁾.

Als dritten Grund machte die Regierungsvorlage für die Ergänzungssteuer geltend, infolge ihrer Einkommensunabhängigkeit sei sie gerade in Notzeiten unentbehrlich zur Sicherung der Staatsfinanzen¹³⁾.

Die dreifache Begründung der Ergänzungssteuer schien der Regierung ein gutes Fundament für die Detailgestaltung der Steuer zu sein. Dies erwies sich als Fehlschluß. Zumindest die Fundustheorie und die Vermögensbesitztheorie forderten jedenfalls nicht nur in Randbereichen unterschiedliche Einzelregelungen. Für das Verständnis der weiteren Entwicklung der Vermögenssteuer ist die Lösung der Regierungsvorlage von entscheidender Bedeutung. Stehen sich in der allgemeinen Begründung des Entwurfs beide Theorien¹⁴⁾ noch mindestens gleichwertig gegenüber, kann man sogar von einer gewissen Dominanz der Fundustheorie sprechen, so zeigt die Detailregelung und -begründung der Ergänzungssteuer ein anderes Bild.

12) Denkschrift, a.a.O., S. 932

13) Entwurf eines ErgStG, a.a.O., S. 521; Denkschrift, a.a.O., S. 932

14) der Gedanke der Notzeitenreserve war zwar allgemein akzeptiert, spielte aber im einzelnen weder für die Regierung noch für das Parlament eine Rolle und soll daher hier vernachlässigt werden

Der Begründungswandel beginnt schon bei der Bestimmung des steuerbaren Vermögens. Sowohl die Denkschrift¹⁵⁾ als auch die Entwurfsbegründung¹⁶⁾ gehen davon aus, daß nur das nach seiner Natur zur Produktion bzw. zur Einkommenserzielung bestimmte Vermögen der Besteuerung unterliege. Bemerkenswert daran ist zweierlei:

Zunächst ist es für die fundustheoretische Begründung nicht selbstverständlich, daß das ertragfähige, aber von seinem Besitzer gegenwärtig ertraglos gelassene Vermögen besteuert werden soll. Nach dieser Theorie soll die Vermögensteuer das tatsächlich erzielte (Vermögens-) Einkommen erhöht belasten und dürfte deshalb nur das ertragbringende Vermögen erfassen.

Weiter fällt an der Regierungsbegründung auf, daß die Beschränkung auf das nach seiner Natur zur Produktion bestimmte Vermögen vom Vermögensbesitzsteuergedanken nicht schlüssig ist, da diese Theorie für das gesamte Vermögen gilt.

Während die Entwurfsbegründung so noch die Mitte zwischen Fundus- und Vermögensbesitztheorie wahrt, gibt der Entwurf des Gesetzestextes die Fundustheorie weitgehend auf. Er legt in § 4 Abs. 1

15) a.a.O., S. 930

16) a.a.O., S. 522

"das gesammte bewegliche und unbewegliche Vermögen nach Abzug der Schulden" der Steuer zugrunde. Schon hier zeigt sich, daß der Regierungsentwurf die Fundustheorie zwar immer erwähnt, ihr aber letztlich kaum Gewicht beimißt. Bestätigt wird dieser Schluß durch die Betonung der "volkswirtschaftlichen und steuerpolitischen Rücksichten", welche eine Besteuerung der ertraglosen Vermögensteile erforderten¹⁷⁾, und durch die Tatsache, daß die Freilassung des beweglichen Gebrauchsvermögens allein mit praktischen Gründen erklärt wird¹⁸⁾; nach der Fundustheorie wäre die Freilassung selbstverständlich gewesen.

Diese Entwicklung wird deutlicher sichtbar bei der Bewertungsfrage: Hier stellt sich zunächst die Frage des Bewertungsmaßstabs, die Frage also, welcher Wert zu ermitteln ist. Ein Ertragswert, der an den Durchschnittsertrag der vorangegangenen Perioden anknüpft und diesen mit einem einheitlichen Zinsfuß kapitalisiert, kommt nur für die tatsächlich ertragbringenden Gegenstände in Betracht. Ertragsfähige, aber momentan ertraglose Gegenstände können theoretisch mit einem Ertragswert bewertet werden, welcher mittels eines fiktiven, im Normalfall zu erzielenden Ertrags zu errechnen ist. Für alle anderen Gegenstände aber bietet sich der

17) Entwurf eines ErgStG, a.a.O., S. 522

18) Entwurf eines ErgStG, a.a.O., S. 522; Denkschrift, a.a.O., S. 932

Verkaufswert an. Nachdem die Regierungsvorlage das Steuerobjekt sehr weit definiert und auch ertrag unfähige Gegenstände einbezogen hat, ist klar, daß die Bewertung ohne den Verkaufswert nicht zu regeln ist. Welche Theorie vorrangig die Ergänzungssteuer stützen soll, muß sich klären bei der Frage, ob der Ertragswert bei ertragfähigen Gegenständen Anwendung findet, ob die vermögensteuerliche Lastengleichheit primär anhand des (Ist- oder Soll-)Ertrags oder der Preise gemessen werden soll. Für die Fundustheorie wäre die Anknüpfung an den Ist-Ertrag konsequent und die Zugrundelegung des Soll-Ertrags noch erklärbar; für die Vermögensbesitztheorie wäre alles andere als die Bemessung nach dem Verkaufswert ein Systembruch, da nach ihr das Vermögen unabhängig vom Ertrag die Leistungsfähigkeit indiziert. Die Bewertung wird zu einer prinzipiellen Frage der Ergänzungssteuer.

Die Regierungsvorlage meint dennoch, der Entscheidung entgehen zu können. Zwar sieht § 9 des Entwurfs ausnahmslos die Bewertung mit dem gemeinen Wert vor, der in §§ 10 - 12 des Entwurfs mit dem Verkaufswert identifiziert wird. Als Grund macht die Vorlage zunächst neben praktischen Gründen - der Verkaufswert sei leichter zu ermitteln - die Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit der Bewertung geltend:

"Der Verkaufswerth zeigt das Werthverhältniß an, in welchem Vermögenstheile verschiedener Gattung im Tauschverkehre zu einander stehen, und bildet deshalb für eine nach dem Gesamt-

vermögen veranlagte Steuer die geeignetste, weil alle Vermögensarten gleichmäßig erfassende Bemessungsgrundlage" 19).

Sodann versucht die Entwurfsbegründung, die Bemessung nach dem Verkaufswert auch nach der Fundustheorie zu rechtfertigen: Die Leistungsfähigkeit, welche in der gesicherten Fortdauer des Einkommens liege, drücke sich nicht in der Höhe des Einkommens aus Vermögen aus, denn aus der Höhe des Vermögenseinkommens sei der Grad der Fundierung dieses Einkommens nicht zu entnehmen. Der Grad der Fundierung sei aber in der Regel aus der Rentabilität des Vermögens abzuleiten: je höher sich eine Vermögensanlage rentiere, um so weniger fundiert, um so unsicherer sei sie. Eine Besteuerung nach dem Ertragswert würde daher zu einer höheren Besteuerung der höher verzinslichen, aber dafür unsicheren Anlage führen²⁰⁾. Indem man den Verkaufswert des Vermögens zur Besteuerungsgrundlage mache, schaffe man eine versteckte Degression der Vermögensteuer zugunsten dieser Vermögensanlagen; dies seien in der Regel die kleineren Vermögen²¹⁾.

Diese Begründung steht auf schwachen Füßen. Sie ist empirisch nicht belegt; gerade im landwirt-

19) Entwurf eines ErgStG, a.a.O., S. 525

20) Entwurf eines ErgStG, a.a.O., S. 520 f.; Bericht der X. Kommission (Steuerreformkommission) über den Entwurf eines ErgStG, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 17. LegPer., V. Session 1892/93, Bd. 5 Aktenstück Nr. 127, S. 2316

21) Stenographische Berichte, a.a.O., 17. LegPer., V. Session 1892/93, Bd. 1, S. 191

schaftlichen Bereich dürfte sie schon damals nicht zutreffend gewesen sein; der Gedanke der Progression wird im Bereich des ertragunfähigen Vermögens nicht verfolgt.

Näher liegt daher der Schluß, daß die Regierungsvorlage der Vermögensbesitztheorie folgt, die Fundustheorie aber nicht völlig fallenlassen will. Eine Rolle spielt die Fundustheorie nur auf dem Papier. Das gesamte ErgStG ist, jedenfalls in der Fassung des Entwurfs, vollständig ohne diese Theorie erklärbar.

2. Die parlamentarische Beratung des ErgStG

In der parlamentarischen Beratung stieß der Regierungsentwurf auf Widerspruch. Zwar akzeptierte man den Gedanken, die Vermögenseinkünfte stärker zu belasten; der Vorschlag, statt dessen die unterschiedliche Leistungsfähigkeit durch eine Senkung der Besteuerung der Arbeitseinkünfte zu berücksichtigen, fand keine Mehrheit in der Kommission²²⁾. Auch hielt man eine Vermögensteuer für den richtigen Weg, dieses Ziel zu erreichen; die Gegenanträge, statt dessen einen Zuschlag zur Einkommensteuer oder eine Erbschaftsteuer einzuführen, wurden abgelehnt²³⁾.

22) Bericht der X. Kommission. a.a.O., S. 2309 f.

23) Bericht der X. Kommission, a.a.O., S. 2331 ff.

Uneinigkeit herrschte jedoch über die Berechtigung des Vermögensbesitzsteuergedankens. Gegen die Auffassung der Regierungsvertreter wendete man in der Kommission ein,

"es sei zwar richtig, das Steuersystem auf die Leistungsfähigkeit des Einzelnen aufzubauen. Diese Leistungsfähigkeit läge aber nicht in dem Vermögen, sondern in dem aus dem Vermögen erzielten Einkommen. Eine Ergänzungsteuer, welche die Höhe dieses Einkommens unbeachtet lasse, die einen gering rentirenden Fundus mit demselben Satz wie einen hochrentirenden belege, sei ungerechtfertigt" 24).

Behandle man alle Vermögensarten unabhängig von ihrer Rentabilität gleich, benachteilige man vor allem die Landwirtschaft, welche sich nur schwach rentiere²⁵⁾.

Das zentrale Anliegen des Regierungsentwurfs, nämlich die Besteuerung nach Maßgabe des Vermögens an sich, war damit in Frage gestellt. Jedoch wurden die unterschiedlichen Standpunkte weder bei der Grundsatzdebatte im Abgeordnetenhaus noch in der Kommission weiter vertieft. Man glaubte, dieses Problem habe sich mit der Entscheidung gegen einen Zuschlag zur Einkommensteuer erledigt²⁶⁾ Daß dem nicht so war, zeigte sich dann bei der Erörterung der Bewertungsvorschriften. Schon bei den ersten Beratungen des Gesetzesentwurfs wegen Aufhebung direkter Staatssteuern und des Entwurfs eines ErgStG stand die

24) Bericht der X. Kommission, a.a.O., S. 2313

25) Bericht der X. Kommission, a.a.O., S. 2313

26) Bericht der X. Kommission, a.a.O., S. 2338

Bestimmung des § 10 des Regierungsentwurfs, der für Grundstücke die Bewertung mit dem Verkaufswert vorsah, im Mittelpunkt der Kritik²⁷⁾.

In der Kommission des Abgeordnetenhauses wurde ein Abänderungsantrag gestellt, die Grundstücke nach ihrem Ertragswert zu veranschlagen²⁸⁾. Was man unter dem Ertragswert verstand, erläuterte der Abgeordnete Enneccerus vor dem Abgeordnetenhaus:

"Der Werth der Vermögensgegenstände, der Ertragsobjekte, bestimmt sich eben nach dem allgemeinen Urtheile über den zu erwartenden, regelmäßig zu erhoffenden Durchschnittsertrag längerer Perioden. So wäre es durchaus gerechtfertigt, wenn man erklärte: Für die Berechnung des fundirten Einkommens wird angenommen, daß das fundirte Einkommen durchschnittlich 4 Prozent des Vermögenswerths beträgt, und von diesem angenommenen Durchschnittseinkommen von 4 Prozent ist dann so und so viel fundirte Einkommensteuer zu erheben. Wenn ich nun von diesem vierprozentigen Durchschnittseinkommen eine Steuer von 1 1/4 Prozent erhebe, so ist das genau dasselbe, als wenn ich gleich vom Vermögen die Steuer von 1/2 vom Tausend berechne. Das ist der Gedanke, der zu Grunde liegt, wenn man die Vermögensteuer als eine nach dem durchschnittlichen Aufkommen längerer Perioden bemessene Vorbesteuerung des fundirten Einkommens bezeichnet" 29) .

27) Stenographische Berichte, a.a.O., 17. LegPer., V. Session 1892/93, Bd. 1, S. 67, 181 f.

28) Bericht der X. Kommission, a.a.O., S. 2343

29) Stenographische Berichte, a.a.O., 17. LegPer., V. Session 1892/93, Bd. 3, S. 1834

Unter diesem Ertragswert, dem zur Verdeutlichung zuweilen auch das Adjektiv 'mittlerer' beigelegt wurde³⁰⁾, verstand man also den nach dem gesetzlichen Zinssatz kapitalisierten durchschnittlich erzielbaren Ertrag (Soll-Ertrag). Richtig erkannt wurde, daß bei einem solchen Soll-Ertragswert der Kapitalisierungsfaktor im Ergebnis nur den Tarif, den Steuerfuß beeinflusst, daß also die Bemessungsgrundlage eigentlich der Soll-Ertrag ist. Damit wird deutlich, daß die Befürworter des Ertragswerts das wesentliche Ziel der von der Regierung geplanten Vermögensteuer, nämlich die Besteuerung nach Maßgabe des Vermögens und damit die rentabilitätsunabhängige Besteuerung nicht akzeptierten. Der Streit um den Ertragswert war also im Prinzip ein Streit um die Vermögensteuer an sich³¹⁾.

In der Kommission fand der Antrag, den Ertragswert zugrunde zu legen, aber ebenso wenig wie § 10 des Entwurfs eine Mehrheit. Man entschied sich für eine ersatzlose Streichung des vorge-

30) Stenographische Berichte, a.a.O., 17. LegPer., V. Session 1892/93, Bd. 3, S. 1853

31) F. Boesler, Ertragswert und gemeiner Wert in der deutschen Vermögensbesteuerung, 1925, passim, insb. S. 86 ff., erkennt dies richtig; seine nachhaltige Kritik am Ertragswert bezieht ihre Begründung aus der Vermögensbesitztheorie, auf die Boesler seinen 'modernen Vermögensteuerbegriff' aufbaut; verkannt wird, daß es bei dem Streit gerade um diesen Vermögensteuerbegriff ging

schlagenen § 10:

" Entscheidend und genügend sei die Bestimmung des § 9, daß der gemeine Werth zu Grunde zu legen sei, welcher nach wissenschaftlichen und praktischen Grundsätzen ermittelt werden müsse" 32).

Im Abgeordnetenhaus hielt man diesen Kompromiß nicht für ausreichend, da damit nicht sichergestellt sei, daß bei der Ermittlung des gemeinen Wertes auch ein 'mittlerer Ertragswert' berücksichtigt werde. Man bat daher den Finanzminister um eine authentische Interpretation des § 9.

Dieser erklärte daraufhin:

"Der gemeine Werth ... ist doch derjenige Werth eines Gegenstandes, der dem Betrage entspricht, welchen jeder Eigentümer jeder Zeit für den betreffenden Gegenstand bekommen kann ... Dieser gemeine Werth wird sich nun in manchen Fällen lediglich nach dem Verkaufswerth richten. Wenn die Grundstücke z.B. in der Nähe einer Stadt thatsächlich eine Waare geworden sind, wenn mit diesen Grundstücken hin und her marchandirt wird, so wird dieser gemeine Werth sich in der Regel mit dem jederzeit erhältlichen Verkaufswerth decken. In denjenigen Fällen aber, die namentlich in rein ländlichen Verhältnissen sehr viel vorkommen werden, wo Veräußerungen nur in sehr viel geringerem Maße stattfinden, wo nach stattgehabten Veräußerungen der wirkliche gemeine Werth nicht eruiert werden kann, wird naturgemäß, wie das heute bei den Taxen geschieht, thatsächlich der Ertragswerth des betreffenden Grundstücks kapitalisirt dem gemeinen Werth entsprechen" 33).

32) Bericht der X. Kommission, a.a.O., S. 2343

33) Stenographische Berichte, a.a.O., 17. LegPer., V. Session 1892/93, Bd. 3, S. 1853

Diese Erklärung ergänzte der Finanzminister in der Kommission des Herrenhauses:

"Auch bei Schätzung der Grundstücke solle der gemeine Werth maßgebend sein, d.h. der Werth, den das Grundstück für den Besitzer habe. Welche Momente diesen Werth bestimmen, darüber lasse sich eine allgemein gültige Norm nicht aufstellen, sondern hänge von den Verhältnissen ab: für städtische Grundstücke, für Baustellen in der Umgebung größerer Städte oder auch für ländliche Grundstücke in solchen Gegenden, wo ein häufiger Besitzwechsel von Hand zu Hand stattfindet, biete sich ein geeigneter Maßstab in den für gleichartige Grundstücke regelmäßig erzielten Kaufpreisen dar ... Andererseits werde in den Bezirken mit überwiegend stetigen Besitzverhältnissen der durch die gemeingewöhnliche Bewirthschaftung dauernd erzielten Ertrag einen wesentlichen Faktor der Werthermittlung bilden" 34).

Mit diesen Erklärungen gaben sich beide Häuser zufrieden. Daß sie aber dem Ziel, welches mit einer Berücksichtigung 'mittlerer Ertragswerte' erreicht werden sollte, überhaupt nicht entsprachen, bemerkte man nicht. Die Äußerungen des Finanzministers wichen nämlich vom Bewertungsziel, dem Verkaufswert, nicht ab und ließen den Ertragswert lediglich als Bewertungsmethode zu, wie dies in der Schätzungstechnik ("bei den Taxen") schon länger üblich war. Die Kapitalisierung erfolgt hier nicht nach dem gesetzlichen Zinssatz, sondern nach der Rendite

34) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Herrenhauses, Session 1892/93, Bd. 1, S. 286

des in gleichartigem Grundbesitz angelegten Kapitals³⁵⁾.

Infolge dieses Mißverständnisses unterließen es die Abgeordneten, genaue Bestimmungen zur Berechnung eines mittleren Ertragswerts zu treffen und fanden folgenden, im Grunde nichtssagenden³⁶⁾ Formelkompromiß:

"Ertragswerth und Verkaufswerth sind ... keine Begriffe, die an sich dem gemeinen Werth widersprechen, oder von dem das eine oder andere einen besonderen Anspruch erheben kann, sich mit dem gemeinen Werth zu decken. Es wäre ebenso falsch, wenn jemand behaupten wollte, der gemeine Werth ist regelmäßig der Verkaufswerth, als wenn man sagen wollte, der gemeine Werth ist regelmäßig der Ertragswerth. Nach Lage des Falls, nach der Individualität des Gegenstandes, wird derjenige Werth, der im Verkehr und Gebrauch als der gemeine Werth erachtet wird, als solcher angenommen werden müssen" 37).

3. Die Auslegung des ErgStG durch die Verwaltung und das Preußische Oberverwaltungsgericht

Die fragmentarische Regelung der Bewertung ließ

35) Dies ist eine auch heute noch anerkannte Methode zur Schätzung des Verkehrswerts, vgl. Rössler/Langner/Simon, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 4. Aufl., 1981, S. 141 ff.

36) ähnlich E. Schmalenbach, Theoretische Studie über den gemeinen Wert, ZfH 12 (1917/18), S. 143; W. Wygodzinski, Die Besteuerung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes in Preußen, 1906, S. 81, spricht ironisch von einem 'salomonischen Schluß'

37) Stenographische Berichte, a.a.O., 17. LegPer., V. Session 1892/93, Bd. 3, S. 1853

der Regierung die Möglichkeit, ihre Auffassung mittels Verwaltungsanweisungen durchzusetzen. Die Technische Anleitung (T.A.) zum ErgStG vom 26. Dezember 1893 sah in Art. 5 vor:

"Bei Bemessung des gemeinen Werthes der Grundstücke sind zum Anhalt zu nehmen:

- a) die im gewöhnlichen Verkehr gezahlten Kaufpreise
- b) wo aber Käufe, namentlich von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken nicht in ausreichendem Umfang vorkommen, um einen zutreffenden Maßstab zu gewähren, außerdem die Ertragswerthe, d.h. die Kapitalwerthe, deren jährliche Zinsen dem bei gemein- gewöhnlicher Bewirthschaftung dauernd zu erzielenden durchschnittlichen jähr- lichen Ertrage unter Anwendung desje- nigen Zinsfußes gleichkommen, der von dem in gleichartigem Grundbesitze an- gelegten Kapital in der betreffenden Provinz u.s.w. erzielt zu werden" 38).

Die T.A. setzte also den Verkaufswert als Be- wertungsziel voraus und regelte lediglich die Bewertungsmethode.

Das Preußische Oberverwaltungsgericht (ProVG) hielt die T.A. mit dem ErgStG für vereinbar. Es entschied schon bald, daß als gemeiner Wert nur der Verkaufswert in Betracht komme:

38) zit. nach B. Fuisting, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 2, Komm. z. ErgStG, 1899, S. 143

"Schon das Merkmal der Objektivität des gemeinen Werthes bedingt die regelmäßige Bemessung dieses Werthes nach den im wirtschaftlichen Verkehr unter gemein- gewöhnlichen (normalen) Verhältnissen für gleichartige Sachen erzielten Kauf- preisen, da es sonstige objektive Maß- stäbe nicht giebt" 39).

Einen objektiven Ertragswert als Bemessungsziel zu nehmen, sei nicht zulässig, da das ErgStG nicht ge- wisse objektive Kriterien zur Ermittlung eines solchen Ertragswerts aufgestellt habe:

"Zur Beleuchtung der Willkürlichkeiten, welche die Bewerthung nach dem Ertrage ohne gesetzliche Festlegung objektiver Voraussetzungen der Ertragsermittlung zur Folge haben müßte, sei hier nur auf die Fragen der maßgeblichen Ertragsperiode und der Art der Kapitalisierung aufmerk- sam gemacht. Der eine Steuerpflichtige nimmt eine kürzere, der andere eine längere Durchschnittsperiode an ... Ebenso wenig sichere Anhaltspunkte würden für die Be- stimmung des Zinsfußes zum Zwecke der Kapitalisierung gegeben sein. Wie im vor- liegenden Falle die Kapitalisierung nach dem Zinsfuß von 4 % beantragt wird, könnte in anderen Fällen die Anwendung eines Zinsfußes von 3, 3 1/4, 4 1/2, 5 % u.s.w. verlangt werden" 40).

Auch aus der Entstehungsgeschichte des § 9 ErgStG sei nichts anderes zu entnehmen, denn es sei

"nicht zulässig, in das Gesetz eine Auf- fassung hineinzutragen, welche einem

39) PrOVG, Entsch. v. 20.4.1896, OVGSt 5, 63/70

40) PrOVG, a.a.O., OVGSt 5, 63/72

Theile der Landtagsmitglieder vorschwebt haben mag, in der Fassung des Gesetzes aber in keiner Weise zum Ausdruck gelangt ist" 41)

Den Unterschied zwischen dem Ertragswert als Bewertungsziel und dem Ertragswert der T.A. erkannte das ProVG richtig, indem es ausführte, daß die Ertragswerte der T.A.

"von dem sonst üblichen Begriffe völlig verschieden sind. Die Ertragswerthe des Art. 5 Nr. 1 b sind nichts anderes wie Kaufwerthe; denn der für die Kapitalisierung maßgebende Zinsfuß soll sich nach der üblichen Verzinsung des in gleichartigen Grundstücken angelegten Kapitals bestimmen. Letzteres richtet sich an erster Stelle nach den Kaufpreisen der Güter. Es muß ermittelt werden, wie hoch gleichartige Güter gekauft zu werden pflegen, um hiernach die Höhe der Verzinsung des angelegten Kapitals zu bemessen. In den Ausführungsbestimmungen werden also die Kaufpreise keineswegs unberücksichtigt gelassen, sondern überall als Anhalt für die Bemessung des gemeinen Werthes zu Grunde gelegt" 42).

4. Die Änderung des ErgStG

Damit war zunächst der Zustand hergestellt, den die Regierung mit dem ErgStG erreichen wollte. Die Streichung des § 10 der Regierungsvorlage hatte nicht ausgereicht, die abweichende Auffassung des Landtages durchzusetzen. In der Praxis bemerkbar wurde dies jedoch kaum. Offen-

41) ProVG, a.a.O., OVGSt 5, 63/73

42) ProVG, Entsch. v. 24.11.1898, OVGSt 8, 316/317; Hervorhebung im Original

sichtlich schätzte die Verwaltung die landwirtschaftlichen Grundstücke nach der T.A. so vorsichtig ein, daß die Zensiten keinen Grund zur Klage hatten. Das Preußische Finanzministerium ermittelte, daß die Steuerwerte der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke im Durchschnitt nur das 21,6-fache des Ertrags ausmachten⁴³⁾; wenn man den zum landesüblichen Zinsfuß kapitalisierten Ertragswert zugrundegelegt hätte, hätte der Kapitalisierungsfaktor 25 betragen.

In Bewegung kam die Bewertungsfrage erst wieder, als der gemeine Wert von der Rechtsprechung des ProVG mit dem Verkaufswert identifiziert wurde. Anlässlich einer Regierungsvorlage, mittels der auch Gesellschaften mit beschränkter Haftung in die Einkommensbesteuerung einbezogen werden sollten⁴⁴⁾, stellte in der Session 1905/06 bei den Beratungen der Kommission des Abgeordnetenhauses ein Teil der Kommissionsmitglieder den Antrag, die Bestimmung des Art. 5 der T.A. mit der Maßgabe in das ErgStG zu übernehmen, daß bei landwirtschaftlichem Grundbesitz der gemeine Wert ausschließlich aufgrund des Ertrags zu berechnen sei; die Rechtsprechung des ProVG, die an die Stelle

43) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 20. LegPer., II. Session 1905/06, Bd. 4, Sp. 4606; vgl. auch den Bericht der VI. Kommission über Besteuerung der Erbschaften, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstages, 11. LegPer., II. Sessionsabschnitt 1905/06, Bd. 5, Aktenstück Nr. 360, S. 3982

44) Entwurf eines Gesetzes betreffend die Abänderung des EStG und des ErgStG, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 20. LegPer., II. Session 1905/06, Bd. 1 Aktenstück Nr. 9

des gemeinen Wertes überall den Verkaufswert setze, nötige hierzu⁴⁵⁾.

Die Regierung lehnte den Antrag ab. Neben verwaltungstechnischen Gründen machte sie vor allem geltend, die Ausschaltung des Verkaufswerts verwische den Unterschied zwischen Einkommensteuer und Ergänzungssteuer⁴⁶⁾.

Die Kommission nahm dennoch den Antrag zunächst an, entschied sich aber in zweiter Lesung - nachdem die Regierung angekündigt hatte, eher die gesamte Steuervorlage fallenzulassen als den Ertragswert zu akzeptieren - für den Antrag, bei land- und forstwirtschaftlich genutztem Grundbesitz den Wert nach den Verkaufs- und Pachtwerten zu bemessen⁴⁷⁾.

Zur eigentlichen Kontroverse über den Bewertungsmaßstab kam es bei der zweiten Beratung des Gesetzentwurfs im Abgeordnetenhaus. Die Befürworter des 'mittleren Ertragswerts' hatten vorher im Reichstag erreichen können, daß bei der Bewertung des Nachlasses zum Zwecke der Erbschaftsbesteuerung der Ertragswert zugrundegelegt wurde, so-

45) Bericht der X. Kommission über den Gesetzentwurf, betreffend die Abänderung des EStG und des ErgStG, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 20. LegPer., II. Session 1905/06, Bd. 6, Drucksache Nr. 259, S. 3530 f.

46) Bericht der X. Kommission, a.a.O., S. 3531

47) Bericht der X. Kommission, a.a.O., S. 3532

weit es sich um landwirtschaftlichen Grundbesitz handelte⁴⁸⁾.

Im Preußischen Abgeordnetenhaus stellten sie den Antrag, bei Grundstücken, die dauernd land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken zu dienen bestimmt sind, den Ertragswert zugrunde zu legen. Als Ertragswert sollte das Fünfundzwanzigfache des Reinertrags gelten, den die Grundstücke nach ihrer bisherigen wirtschaftlichen Bestimmung bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung nachhaltig gewähren können⁴⁹⁾. Zur Begründung des Antrags führten sie aus, diese Gesetzesfassung entspreche der authentischen Interpretation des damaligen Finanzministers von Miquel, von der die Rechtsprechung des PrOVG abweiche⁵⁰⁾.

Man sieht deutlich, wie sehr damals die Äußerungen des Finanzministers mißverstanden worden sind: Davon, den Ertragswert als Bewertungsziel neben den Verkaufswert zu setzen, war nie die Rede.

Dem Antrag hielt der Finanzminister erneut entgegen, er verwische die bewußte Unterscheidung zwischen der Einkommensteuer und Ergänzungssteuer.

48) vgl. § 16 Abs. 2 RERbStG, RGBl. 1906, S. 654. Die Regierungsvorlage hatte den Ertragswert nicht vorgesehen; die Antragsteller machten in der Kommission als Grund für den Ertragswert lediglich § 2049 BGB geltend: Das Erbschaftsteuerrecht dürfe vom Erbrecht nicht abweichen, vgl. Bericht der VI. Kommission über Besteuerung der Erbschaften, a.a.O., S. 3981

49) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 20. LegPer., II. Session 1905/06, Bd. 4, Sp. 4606

50) a.a.O., Sp. 4607 ff.

Er widerspreche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, indem er die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen auf den unsicheren und schwankenden Boden der Schätzung (des Reinertrags) verweise. Er berücksichtige nicht den Anteil am Reineinkommen, der nicht aus dem Grundbesitz, sondern aus der Arbeit des Besitzers und seiner Familie stamme. Es würde somit gerade der kleine Besitz stärker als der Großgrundbesitz belastet. Angesichts der bisherigen Erfahrungen mit der Ergänzungssteuer müsse im übrigen bei einer Annahme generell mit einer höheren Einschätzung gerechnet werden⁵¹⁾. Das Abgeordnetenhaus ließ sich davon überzeugen, entschied sich gegen diesen Antrag und nahm die Kommissionsfassung an⁵²⁾.

Ausgestanden war damit die Bewertungsfrage nicht. Erneut zur Debatte stand der Ertragswert im Jahre 1909. Anlässlich einer Regierungsvorlage, die Ergänzungssteuer um 25 % zu erhöhen⁵³⁾, wurde der Antrag, den das Abgeordnetenhaus im Jahre 1906 abgelehnt hat, in der Kommission erneut gestellt: Die Fassung des ErgStG von 1906 sei undeutlich, da das Verhältnis von Pacht- und Verkaufswert nicht geklärt sei; der Schwerpunkt

51) a.a.O., Sp. 4614

52) a.a.O., Sp. 4622; Gesetz v. 19.6.1906, GS S. 241

53) Entwurf eines Gesetzes betreffend die Abänderung des EStG und ErgStG, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 21. LegPer., II. Session 1908/09, Bd. 1, Drucksache Nr. 13

des Antrags liege in der Ausschaltung des Kaufwerts, den es für dauernd der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung bestimmte Grundstücke nicht gebe⁵⁴⁾.

Gegen den Antrag machte der Finanzminister erneut steuersystematische Einwände geltend. Die Kommission lehnte daraufhin die Änderung zunächst ab⁵⁵⁾. Dennoch brachte man in der zweiten Ausschußlesung einen noch weitergehenden Antrag ein, wonach bei der Berechnung des Ertragswerts noch die Arbeitskraft des Eigentümers abzuziehen sei. Begründet wurde der Antrag jetzt nur noch mit finanziellen Erwägungen: Man wolle eine Steuerermäßigung für die Landwirtschaft, da die Novelle von 1906 eine wesentliche Steigerung gegenüber früheren Veranlagungen gebracht habe⁵⁶⁾. Man sieht hier eine deutliche Verlagerung der Diskussion: stand bisher die Kontroverse um die steuersystematische Konzeption der Ergänzungssteuer im Vordergrund der Bewertungsdiskussion, gewinnt sie nun einen klaren agrarischen Charakter: Es geht um Erleichterungen für die Landwirtschaft.

54) Bericht der verstärkten Bugetkommission über die Steuergesetze und das Mantelgesetz, 1. Lesung, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten, 21. LegPer., II. Session 1908/09, Bd. 5, Drucksache Nr. 111 I, S. 2987

55) a.a.O., S. 2988

56) Bericht der verstärkten Bugetkommission, a.a.O., 2. Lesung, Drucksache Nr. 111 III, S. 3006 f.

Der Finanzminister kritisierte wieder die Abkehr von dem Grundgedanken des Gesetzes, das stets das Objekt als solches ohne Rücksicht auf den Ertrag treffen wolle, und befürchtete, daß die anderen Wirtschaftszweige mit ähnlichen Forderungen nachziehen würden⁵⁷⁾. Aus außersteuerlichen Gründen⁵⁸⁾ stimmte er dem Kompromiß zu, wonach die Steuererhöhung bewilligt und der Ertragswert für landwirtschaftliche Grundstücke in das Gesetz übernommen wurde⁵⁹⁾. Als Ertragswert galt nunmehr das Fünfundzwanzigfache des Reinertrags, den die Grundstücke als solche nach ihrer wirtschaftlichen Bestimmung bei gemeinüblicher Bewirtschaftung im Durchschnitt nachhaltig gewähren können⁶⁰⁾.

Zusammenfassend läßt sich über das PrErgStG sagen: Obwohl die Regierung immer die Fundustheorie betonte, verfolgte sie mit dem ErgStG im wesentlichen den Vermögensbesitzsteuergedanken. Das Abgeordnetenhaus akzeptierte allenfalls eine erhöhte Besteuerung der fundierten Einkünfte, unterließ jedoch eine Klarstellung im Gesetz, da es nicht zwischen dem Ertragswert als Bewertungsziel und als Methode zur

57) a.a.O., S. 3010

58) die Regierung erstrebte aus politischen Gründen eine Einstimmigkeit bei der Verabschiedung des gesamten Gesetzes, vgl. Bericht der verstärkten Budgetkommission, 2. Lesung, a.a.O., S. 3015

59) Stenographische Berichte, a.a.O., 21. LegPer., II. Session 1908/09, Bd. 5, Sp. 6367 f.

60) Gesetz v. 26.5.1909, GS S. 349

Ermittlung des Verkaufswerts unterschied. Die nachträglichen Bemühungen, den Ertragswert in das Gesetz zu übernehmen, bezogen sich ausschließlich auf die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke, da die Landwirtschaft wegen ihrer geringen Rentabilität durch die Bewertung mit dem Verkaufswert benachteiligt war. Die gesetzgeberischen Bemühungen erhielten damit einen agrarischen Anstrich, der von dem eigentlichen Thema ablenkte.

II. Die Entwicklung der Vermögensteuer im Deutschen Reich

1. Die Vermögensbesteuerung im Reich bis zum Ende des Ersten Weltkriegs

a. Die Besitzsteuerfrage

Ganz anders als in Preußen und den anderen Bundesstaaten entwickelte sich die Vermögensteuer im Deutschen Reich. Seinen Grund hatte dies vor dem Ersten Weltkrieg vornehmlich in der Verfassungslage: Nach Art. 70 der Verfassung des Deutschen Reiches vom 16. April 1871 (RV)⁶¹⁾ hatte das Reich seine Ausgaben primär mit Zöllen, Verbrauchsteuern und Verwaltungseinnahmen zu finanzieren, subsidiär mit Matrikularbeiträgen der Bundesstaaten. Daneben hatte das Reich nach Art. 4 Nr. 2, Art. 70 RV die Möglichkeit, sich durch die Einführung von Reichssteuern von den Matrikularbeiträgen unabhängig zu machen. Dies hätte es an sich erlaubt, ein eigenes Steuersystem für das Reich zu schaffen. Die Bundesstaaten befürchteten jedoch eine Unterminierung ihrer eigenen Steuersysteme und verhinderten daher über den Bundesrat weitgehend den Übergang 'großer' Steuern auf das Reich. Die Folge

61) Bundes-Gesetzblatt des Deutschen Bundes S. 63

war, daß dem Reich im wesentlichen die indirekten Steuern, insbesondere die Verbrauchsteuern blieben. Da diese die ärmeren Schichten der Bevölkerung relativ stärker belasteten, gerieten die Reichssteuern, spätestens mit dem Aufkommen finanzwissenschaftlich fundierter steuerpolitischer Ideale Ende des vorigen Jahrhunderts, in den Ruf sozialer Ungerechtigkeit. Man forderte eine gleichmäßigere Heranziehung von Arm und Reich, von Verbrauch und Besitz. Diese noch sehr unklaren Vorstellungen einer 'Besitzbesteuerung' nahmen Konturen an, als es darum ging, dem Reich neue Einkünfte zuzuführen. Eine eigene Einkommen- und Vermögensteuer etwa nach preußischem Vorbild kam dabei von vornherein nicht in Betracht, da man nicht in die Fundamente der einzelstaatlichen Finanzwirtschaften eindringen wollte; einen Zuschlag zu diesen Landessteuern zugunsten des Reiches hielt man wegen der Höhe dieser Steuern volkswirtschaftlich nicht für vertretbar. Für das Reich bot sich daher nur die Erbschafts- und Nachlaßbesteuerung an⁶²⁾. Ergebnis der Überlegungen war zunächst das Erbschaftssteuergesetz vom 3. Juni 1906⁶³⁾.

62) vgl. etwa Entwurf eines Gesetzes betreffend Änderungen im Finanzwesen, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 248, Aktenstück Nr. 992, S. 21 f.

63) RGBl. S. 620/654

Der Gedanke, die Belastung des Besitzes allein mit dieser Steuerart herzustellen, blieb im Reichstag nicht ohne Widerspruch. Man forderte den Ausbau eines direkten Reichssteuersystems, stimmte dem ErbStG aber zu, da es jedenfalls einen Anfang mit der reichssteuerverlichen Vermögensbelastung machte⁶⁴⁾ und man für weitergehende Vorschläge nicht mit einer Zustimmung der Bundesstaaten rechnen konnte⁶⁵⁾.

Ihren Höhepunkt erlebte die Diskussion um die Reichsvermögensteuer im Jahre 1909: Infolge seiner chronischen Finanznot war das Reich auf weitere Mittel angewiesen, die nach den Vorstellungen der Regierung unter anderem durch die Einführung neuer Verbrauchsteuern und einer Nachlaßsteuer sowie durch die Verschärfung des ErbStG aufgebracht werden sollten. In den Kommissionsberatungen stellte man dem Regierungsentwurf drei Alternativen gegenüber:

- Einführung einer Reichsvermögensteuer;
- Aufbringung des Fehlbetrags durch Matrikularbeiträge und 'Veredelung' derselben

64) vgl. Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstags, 11. LegPer., II. Session, 1. Sessionsabschnitt 1905/06, Bd. 1, S. 418, 437, 449, 452, 454

65) vgl. Entwurf eines Gesetzes, betreffend die Ordnung des Reichshaushalts und die Tilgung der Reichsschuld, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, 11. LegPer., II. Session, 1. Sessionsabschnitt 1905/06, Bd. 2, Aktenstück Nr. 10, S. 947

dadurch, daß bei der Verteilung auf die einzelnen Bundesstaaten anstatt auf die Einwohnerzahl abweichend von Art. 7o RV auf das im jeweiligen Staat belegene Vermögen abgestellt wird;

- Einführung einer Besitzsteuer, die die Bundesstaaten verpflichtet, einen vom Reich bestimmten Betrag durch den Besitz belastende Abgaben (Einkommensteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer) von seinen Bürgern zu erheben und an das Reich abzuführen⁶⁶⁾.

Die Kommission entschied sich für die Besitzsteuer, traf damit aber auf den kategorischen Widerstand der Reichsregierung und der Bundesstaaten, da die Besitzsteuer zu weit in die Einkommens- und Vermögenssteuerverhältnisse der Einzelstaaten eingreife. Eine Lösung der Besitzsteuerfrage blieb zunächst offen, da auf der anderen Seite der Reichstag die Nachlaßsteuer und die Änderung des ErbStG ablehnte. Die Kommission erteilte der Regierung lediglich den Auftrag, einen Gesetzentwurf über eine Besteuerung des Wertzuwachses von Immobilien auszuarbeiten, und sprach die Empfehlung aus, eine Ausdehnung der Besteuerung auf beweg-

⁶⁶⁾ 3. Bericht der 32. Kommission über den Entwurf eines Gesetzes, betreffend Änderungen im Finanzwesen, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 255, Aktenstück Nr. 1437, S. 8853 ff.

liches Kapitalvermögen zu erwägen⁶⁷⁾. Dieser Vorschlag hatte den Vorteil, eine von der einzelstaatlichen Steuergesetzgebung nicht erschlossene Steuerquelle zu erfassen. Trotz einiger Bedenken wegen der Konkurrenz zu kommunalen Wertzuwachssteuern stimmten die Bundesstaaten dann dem Zuwachssteuergesetz vom 14. Februar 1911⁶⁸⁾ zu.

Abgeschlossen war damit die Entwicklung der reichssteuerlichen Besitzbelastung jedoch nicht. Angesichts der Tatsache, daß einerseits das Reich infolge seines Finanzbedarfs weitere Steuern brauchte, andererseits die Zuwachssteuer den Besitz nur partiell betreffen konnte und daher steuersystematischen Bedenken ausgesetzt war, war die weitere Entwicklung in Richtung auf eine allgemeine Besitzsteuer vorgezeichnet. Der Anstoß dazu kam von parlamentarischer Seite. Der Reichstag forderte die Regierung auf, einen Gesetzentwurf über 'eine allgemeine, den verschiedenen Besitzformen gerecht werdende Besitzsteuer' bis zum 30. April 1913 vorzulegen⁶⁹⁾. Die Regierung kam diesem Auftrag nach, indem sie eine allgemeine Wertzuwachssteuer vorschlug. Der Sache nach

67) 4. Bericht der 32. Kommission, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, a.a.O., Aktenstück Nr. 1438, S. 8886/8921; es zeigt sich hier der Zusammenhang der Vermögensteuer-Diskussion mit der Frage der Bodenreform (Besteuerung der unverdienten Bodengewinne), vgl. W. Leisner, Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum, 1978, S. 40 ff.

68) RGBl. S. 33

69) sog. 'lex Bassermann-Erzberger', RGBl. 1912, S. 393

beinhaltete der Entwurf lediglich eine Veredelung der Matrikularbeiträge, verbunden mit der Verpflichtung der Bundesstaaten, eine allgemeine Besteuerung des Vermögens, des Einkommens oder der Erbschaften bei sich einzuführen oder derartige Steuern zu erhöhen. Das reichsrechtlich normierte Wertzuwachssteuergesetz, Besitzsteuergesetz genannt, sollte in den Bundesstaaten in Kraft treten, falls diese nicht bis zum 1. April 1916 ihren Verpflichtungen nachkamen⁷⁰⁾. Das Parlament entschied sich jedoch gegen die Verbindung der Wertzuwachssteuer mit den veredelten Matrikularbeiträgen. Die Besitzsteuer wurde eine direkte Reichssteuer⁷¹⁾. Erhoben wurde sie zweimal, nämlich 1916 und 1919. Beide Male liefen neben ihr weit umfassendere Steuern her, das erste Mal die Kriegssteuer vom 21. Juni 1916⁷²⁾, das zweite Mal die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs vom 10. September 1919 mit Spitzensteuersätzen bis zu 100 %⁷³⁾.

70) Entwurf eines Gesetzes, betreffend Änderungen im Finanzwesen, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 301, Aktenstück Nr. 872

71) Gesetz v. 3. Juli 1913, RGBl. S. 524

72) RGBl. S. 561; daneben war in § 9 Nr. 2 eine Abgabe von 1 % des Vermögens vorgesehen, wenn weder ein Wertzuwachs erzielt worden war noch erhebliche Vermögensverluste eingetreten waren

73) RGBl. S. 1579; eine über 100 % hinausgehende Gesamtsteuerbelastung wird durch Anrechnungsvorschriften vermieden

1922 löste das Vermögenszuwachssteuergesetz vom 8. April⁷⁴⁾ das Besitzsteuergesetz ab⁷⁵⁾.

Mit der Verabschiedung des Besitzsteuergesetzes war die Diskussion um eine laufende Reichsvermögensteuer zunächst abgeschlossen. Eine nach dem Vermögen bemessene laufende Vermögensteuer ist nicht Gesetz geworden.

Insgesamt hatte die parlamentarische Diskussion im Reich einen deutlich anderen Charakter als die in Preußen. Im Reich ging es darum, überhaupt ein System direkter Steuern zu errichten. Da man eine Reichseinkommensteuer für aussichtslos hielt, konzentrierten sich die Bemühungen auf die Reichsvermögensteuer, um überhaupt eine direkte, an der Leistungsfähigkeit ausgerichtete Steuer als Gegengewicht zu den Verbrauchsteuern zu erhalten. Daß dabei Überlegungen über die steuersystematische Funktion einer solchen isolierten Reichsvermögensteuer völlig in den Hintergrund traten, war verständlich.

b. Der Wehrbeitrag

Zu erwähnen bleibt noch der Wehrbeitrag aus dem Jahre 1913. Er hat eine besondere Bedeutung für

74) RGL. S. 335/346

75) zu diesem Zeitpunkt hatte der Zuwachssteuergedanke jedoch schon einen anderen Inhalt, da die Zuwachsbesteuerung nunmehr neben einer Reichsvermögensteuer stand, vgl. Entwurf eines Vermögenszuwachssteuergesetzes, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 369, Aktenstück Nr. 2863, S. 7. Die Zuwachsbesteuerung soll daher nicht weiter verfolgt werden

die Bewertungsfrage, da die für den Wehrbeitrag ermittelten Werte nach dem Ersten Weltkrieg der Reichsvermögensteuer zugrundegelegt wurden.

Gleichzeitig mit dem Entwurf des Besitzsteuergesetzes brachte die Regierung den Entwurf eines Gesetzes über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag ein⁷⁶⁾. Der Wehrbeitrag war die erste Reichssteuer, die unmittelbar nach dem Vermögen bemessen wurde. Nach Begründung und Zielsetzung sollte er eine reelle Vermögensteuer darstellen⁷⁷⁾; angesichts der nicht unbedingt konfiskatorischen Höhe des Steuersatzes (progressiv von 0,15 % ansteigend bis zu einem Spitzensteuersatz von 1,5 %) und der Möglichkeit, die Steuer in drei Jahresraten zu begleichen, war diese finanzwissenschaftliche Qualifizierung wohl nach damaligen Maßstäben, nicht aber nach heutigen zwingend.

Eine Sonderstellung hatte der Wehrbeitrag, weil er eine einmalige Abgabe darstellte. Das machte ihn als sozialen Ausgleich für laufende Verbrauchsteuern untauglich. In der Tat spielte dieser Aspekt in der Debatte auch kaum eine Rolle. Anders hätte es an sich mit der volkswirtschaftlichen und steuerpolitischen Berechtigung einer

76) Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 301, Aktenstück Nr. 871

77) Entwurf eines Gesetzes über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag; a.a.O., S. 15

reellen Vermögensteuer sein müssen. Die Diskussion darüber blieb jedoch aus. Daß der Wehrbeitrag nicht in toto in Frage gestellt wurde, mag noch erklärbar sein, denn offensichtlich wollte sich keine Partei der Finanzierung der Wehrvorlagen⁷⁸⁾ entgegenstellen. Erstaunlich ist aber, daß die Detailregelung des Wehrbeitrags allein vom Gruppenegoismus geprägt wurde. Verdeutlichen läßt sich dies anhand der Bewertungsvorschriften. Die Regierungsvorlage sah die Bewertung mit dem gemeinen Wert vor und definierte ihn mit dem Verkehrswert. In der Kommission des Reichstages wurde diese Grundkonzeption angenommen. Einzig die Bewertungsmethode schien erörterungsbedürftig. So erklärte der Berichterstatter in der Kommission:

"Der Begriff des gemeinen Wertes zwingt an sich noch keineswegs, wie man vielfach anzunehmen scheine, dazu, den Wert durch den Vergleich mit anderen Kaufpreisen anderer Grundstücke zu ermitteln, und es sei auch wohl nicht anzunehmen, daß der Entwurf, indem er hinter Worte 'gemeine Wert' das Wort 'Verkaufswert' eingefügt habe, eine volle Übereinstimmung beider Begriffe habe ausdrücken wollen. Der gemeine Wert sei, wie das allgemeine Landrecht richtig definiere, der Wert, den eine Sache für jedermann habe; er werde nach objektiven Merkmalen ermittelt und stehe im Gegensatz zu solchen Werten, bei denen die subjektiven Verhältnisse des jeweiligen Besitzers ausschlaggebend seien. Die Ermittlung dieses objektiven Wertes

78) dies war der fiskalische Zweck des Wehrbeitrags, vgl. Entwurf eines Gesetzes über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag, a.a.O., S. 15

könne nun aber ebenso, wie durch vergleichsweise Heranziehung von Kaufpreisen auch durch eine Vervielfältigung des Ertrags erfolgen, den die Sache für jedermann abwerfen könne." 79).

Aber schon die Regierungsvorlage sah sich nicht in der Lage, den einheitlichen Bewertungsmaßstab durchzuhalten. Für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ließ sie den Ertragswert zu. Als Ertragswert sollte das Fünfundzwanzigfache des Ertrags gelten. Die Regierung schob praktische Gründe vor: wolle man zu einer schnellen Veranlagung kommen, müsse man auf vorhandenes Datenmaterial zurückgreifen; dieses sei bei Land- und Forstwirtschaft der Ertragswert nach dem Preußischen ErgStG und nach dem RErbStG von 1906⁸⁰⁾. Systematisch hätte die Bewertung mit dem Verkehrswert nahegelegen, da der Wehrbeitrag eine reelle Vermögensteuer darstellen sollte. Der Ertragswert war unter diesen Umständen jedenfalls dann eine echte Begünstigung, wenn die Rendite regelmäßig unter 4 % blieb; daß dies bei der Landwirtschaft der Fall war, bestritt schon damals keiner. Dennoch forderte man in der Kommission die Herabsetzung des Multiplikators auf 20: die Landwirtschaft werde im Verhältnis zu höher rentierlichen Anlagen zu hoch besteuert. Die Kommission lehnte den Antrag ab, ließ es aber zu, solche bebauten Grundstücke mit dem Ertragswert zu bewerten, die Wohnzwecken oder gewerblichen Zwecken zu dienen bestimmt waren, und bei

79) Bericht der Kommission für den Reichshaushalts-
etat über den Entwurf eines Gesetzes über einen
einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag, Anla-
gen zu den Stenographischen Berichten über die
Verhandlungen des Reichstags, Bd. 302, Akten-
stück Nr. 1083, S. 2043

80) Bericht der Kommission für den Reichshaushalts-
etat, a.a.O., S. 2044

denen die Bebauung und Benutzung der ortsüblichen Bebauung und Benutzung entsprach. Als Ertragswert galt hier das Fünfundzwanzigfache des Miet- oder Pachtertrags, der in den letzten drei Jahren im Durchschnitt erzielt worden war oder im Falle der Vermietung oder Verpachtung hätte erzielt werden können. Der Steuerpflichtige konnte jedoch verlangen, daß der Verkaufswert zugrunde gelegt wird. Der Streit um den Ertragswert war mit der Zulassung dieses Wahlrechts als Interessenkampf decouvriert:

"Damit wird zugegeben, daß der gemeine Wert eine gerechtere Basis für die Veranlagung bildet. Sie geben das Recht aber nur dem Beitragspflichtigen, stellen sich also mit diesem Abs. 5 ausdrücklich auf den Standpunkt, daß der § 17 nur eine einseitige Begünstigung des Agrariertums sein soll, und daß es diesem, falls es durch diese Berechtigung benachteiligt sein sollte, frei stehen soll, auf den gemeinen Wert, der für die übrige Bevölkerung in Betracht kommt, zurückzugreifen" 81).

Es siegten die Partikularinteressen: Der Reichstag nahm das Gesetz in der Kommissionsfassung an.

81) so Abg. Emmel in der 2. Beratung des WehrbeitragsG, Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 29o, S. 58o6

2. Die Vermögensbesteuerung in der Weimarer Republik und im Dritten Reich

Eine völlig neue Situation ergab sich nach dem Ersten Weltkrieg. Das Reich hatte nicht nur die eigenen Kriegslasten, insbesondere die Kriegsanleihen, zu tragen, sondern sah sich dazu noch erheblichen Reparationsforderungen der Aliierten ausgesetzt. Die Folge war eine deutliche Anhebung der Steuerbelastung. Neu war die Situation auch, weil die Verfassung dem Reich weitgehende Steuerkompetenzen zuwies. So war der Grundstein zu einem Reichssteuersystem gelegt. Was die Vermögensteuer anbelangt, so sind aus der unmittelbaren Nachkriegszeit zwei gesetzgeberische Entscheidungen von Belang, nämlich zum einen der Verzicht auch eine laufende nominelle Vermögensteuer zugunsten einer einmaligen Vermögensabgabe, dem Reichsnotopfer, zum anderen die Vereinheitlichung der allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften einschließlich derjenigen über die Wertbestimmung durch die Reichsabgabenordnung (RAO).

Das Reichsnotopfer hatte nach den Vorstellungen der Reichsregierung die Aufgabe, die drückende Kriegsschuldenlast des Reiches zu mindern. Es sollte stufenweise ansteigen und einen Spitzensteuersatz von 65 % des Vermögens haben. Bezeichnet wurde es als reelle Vermögensteuer und mit der Verpflichtung des Besitzes für den ihn

schützenden Staat äquivalenztheoretisch begründet⁸²⁾. In der gesetzlichen Ausgestaltung sah es anders aus. Zwar richtete sich die Abgabe nach dem Vermögensstand eines bestimmten Stichtags. Zahlbar war sie aber gestreckt über 30 Jahre, soweit Grundbesitz betroffen war, sogar über 50 Jahre. Eine volkswirtschaftlich unerwünschte Mobilisierung des Besitzes sollte so verhindert werden⁸³⁾. Das Reichsnotopfer geriet dadurch in die Nähe einer nominellen laufenden Vermögensteuer: Wenn schon der Fundus aus volkswirtschaftlichen Gründen nicht angegriffen werden sollte, blieben nur noch die fundierten Einkünfte. Und in der Tat orientierte sich der Entwurf bei der Festlegung der Tilgungszeit und der Zinshöhe - die lange Tilgungszeit war technisch als zinspflichtige Steuerstundung ausgestaltet - an der Belastung des jährlichen Einkommens des Abgabepflichtigen⁸⁴⁾. Folgen hatte dies auch für die Bewertung. Der Entwurf wollte, vom Gedanken der Vermögensabgabe folgerichtig, immer den gemeinen Wert zu-

82) vgl. Entwurf eines Gesetzes über das Reichsnotopfer, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 337, Aktenstück Nr. 677, S. 461

83) Entwurf eines Gesetzes über das Reichsnotopfer, a.a.O., S. 468; dagegen wurde eine volkswirtschaftliche Schädigung durch Vernichtung von Produktionsmitteln nicht befürchtet, so RFM Erzberger vor der Nationalversammlung, vgl. Stenographische Berichte, a.a.O., Bd. 328, S. 237o f.

84) Entwurf eines Gesetzes über das Reichsnotopfer, a.a.O., S. 468

grunde legen:

"Mit der bisher üblichen Wertermittlung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes nach dem Ertragswerte ist somit gebrochen. Diese frühere Art der Wertberechnung ließ sich jetzt nicht mehr aufrecht erhalten ... Als Vermögen hat ein Gegenstand niemals den Wert gemäß seinem Ertrage, sondern den, der ihm unter gewöhnlichen Umständen beim Kauf zuerkannt wird. Wollte man den Vermögensschätzungen im Gegensatz hierzu stets den Ertragswert zugrunde legen, so könnte man nirgends die größere oder geringere Sicherheit des Ertrags oder Gewinns, sowie die kleinere oder größere Möglichkeit des Verlustes des Vermögens selbst und schließlich auch nicht die leichtere oder schwerere Verwaltung des Vermögens und die sonstigen Annehmlichkeiten oder Unannehmlichkeiten, die mit einem bestimmten Vermögensbesitz verknüpft sind, bei der Bewertung der verschiedenen Vermögensteile in Rechnung stellen. Da ganz mit Recht bei allen Arten von Vermögen entsprechend der tatsächlichen Schätzung auf dem Markte diese Umstände auch bei der steuerlichen Wertbemessung berücksichtigt werden, so ist nicht einzusehen, warum für den landwirtschaftlichen Grundbesitz ausschließlich für die Steuer eine besondere Ausnahme gemacht werden soll. Den Vorteilen gegenüber, die der land- und forstwirtschaftliche Besitz dem Eigentümer bietet, begnügt sich der Landwirt mit einer geringeren Verzinsung seines Kapitals als andere Betriebsinhaber. Diese Tatsache kann aber keinen Grund bilden, sein Vermögen geringer zu schätzen, als es in Wirklichkeit ist" 85).

85) Entwurf eines Gesetzes über das Reichsnotopfer, a.a.O., S. 464

Diese eindeutige Linie brachte der Entwurf mit der weitreichenden Verrentung der Abgabe aber selbst wieder ins Wanken: Wenn es nicht zu Besitzabgaben kommen, wenn also die Abgabe doch aus dem Einkommen zu zahlen sein sollte, mußte dies auch für die sich nur schwach rentierende Landwirtschaft gelten. Die Lösung des Entwurfs, bei landwirtschaftlich genutztem Grundbesitz nur $\frac{3}{4}$ des gemeinen Werts anzusetzen, war zwar pragmatisch, hatte aber keinen theoretischen Boden.

Eine andere Richtung erhielt die Bewertungsfrage durch den kurze Zeit später eingebrachten Entwurf der RAO⁸⁶⁾. Auch hier wollte die Regierung allgemein für die Bewertung den gemeinen Wert festlegen, war damit aber schon im Staatenauschuß gescheitert⁸⁷⁾. Die Begründung des bei der Nationalversammlung eingebrachten Entwurfs sah dementsprechend für Grundstücke in § 152 Abs. 2 den Ertragswert vor:

"Die Begriffe gemeiner Wert und Ertragswert schließen sich nicht aus. In vielen Fällen wird der Ertragswert den gemeinen Wert bestimmen. Immerhin wird es vor-

86) Anlage zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 338, Aktenstück Nr. 759, S. 535 ff.

87) vgl. E. Becker, Komm. z. RAO, 4. Aufl., 1925, Vorbem. z. § 137, Anm. 3; Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, a.a.O., Bd. 339, Aktenstück Nr. 1460, S. 1398

kommen, daß auch bei rein landwirtschaftlichen Grundstücken, die den Besitzer außer in Erbfällen nicht leicht zu wechseln pflegen, der gemeine Wert den Ertragswert übersteigt. Das kann zu unbilligen Ergebnissen führen. Dem sucht § 152 Abs. 2 gerecht zu werden, indem er für solche Grundstücke bei der Steuer vom Vermögen einschließlich der Erbschaftsteuer den Ertragswert entscheiden läßt" 88).

In den Ausschlußberatungen konnte sich die Entwurfsfassung des Reichsnotopfers nicht halten. Die von der RAO erstrebte Einheitlichkeit der Bewertung wollte die Regierung nicht schon im Ansatz aufgeben. Geändert wurde gegenüber der RAO der Multiplikator: Da das Reichsnotopfer mit 5 % zu verzinsen war, hätte ein auf der fiktiven Rendite von 4 % aufgebauter Ertragswert nicht nur wegen der Tilgung, sondern auch wegen der Zinsen zu Substanzeingriffen (oder zum Einsatz anderweitigen Einkommens) gezwungen. Um dies zu vermeiden, setzte man den Kapitalisierungsfaktor auf 20 fest⁸⁹⁾. Die Idee einer so langfristig verrenteten Vermögensabgabe erwies sich nicht nur praktisch⁹⁰⁾, sondern auch

88) Entwurf der Reichsabgabenordnung, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, a.a.O., Bd. 338 Aktenstück Nr. 759, S. 589

89) Bericht des 10. Ausschusses über den Entwurf eines Gesetzes über das Reichsnotopfer, Anlagen zu den Stenographischen Berichten, a.a.O., Bd. 340, Aktenstück Nr. 1611, S. 1574

90) die Inflation machte die beabsichtigte Lastengleichheit schon bald illusorisch; der Versuch des Gesetzgebers, das Reichsnotopfer beschleunigt zu erheben (Gesetz v. 22. Dezember 1922, RGBl. S. 2114) stieß an wirtschaftliche Grenzen

theoretisch als unglücklich. Wollte man die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, so mußte man diese jeweils dann messen, wenn die Zahlung zu leisten war. Das starre Stichtagsprinzip aber forderte die Abgabe, auch wenn der Steuerpflichtige nachträglich in Vermögensverfall geraten war, und ließ den Bürger frei, der nach dem Stichtag sein Vermögen erworben hatte. Hinzu kam, daß das Reichsnotopfer deutlich das Sachvermögen schonte, indem es für die Landwirtschaft einen besonders günstig berechneten Ertragswert zuließ und das Betriebsvermögen nur zu 80 % ansetzte. Angesichts der zunehmenden Geldentwertung erschien diese Bevorzugung nicht mehr vertretbar⁹¹⁾. Das Reichsnotopfer wurde daher schon 1922 durch eine laufende Vermögensbesteuerung abgelöst.

Das VStG vom 8. April 1922⁹²⁾ begnügte sich nicht damit, finanziell das Reichsnotopfer zu ersetzen. Es sollte als nominelle Vermögenssteuer eine zusätzliche Steuerquelle erschöpfen. Technisch löste man die Doppelfunktion, indem man als Ersatz für die nicht eingezahlten Teile des Reichsnotopfers Zuschläge zur Vermögensteuer einführte.

91) vgl. Entwurf eines Vermögensteuergesetzes, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 369, Aktenstück Nr. 2862, S. 13 nebst Anlage (Bericht des vom Reparationsausschuß eingesetzten Arbeitsausschusses für die Beratung des Besitzsteuergesetzes)

92) RGBl. S. 335

Die Vermögensteuer selbst begründete die Regierung allein mit der Notwendigkeit, die fundierten Einkünfte stärker zu belasten⁹³⁾. Eine konkrete Folgerung für die Ausgestaltung des Gesetzes zog die Regierung daraus nicht, zumal der Zuschlag zur Vermögensteuer ein anderes Ziel verfolgte, nämlich eine reelle Vermögensbesteuerung⁹⁴⁾. Ganz im Gegenteil, der Entwurf paßte sich völlig diesem Ziel an. Nicht nur, daß auch wertvolleres bewegliches Gebrauchsvermögen der Steuer unterfallen sollte, sondern auch die Tatsache, daß ausschließlich der gemeine Wert maßgeblich sein sollte, belegen dies. Aber wiederum änderte der Reichstag die Bewertungsvorschriften. Er übernahm die Regelungen der RAO in das VStG. Die Reichstagsverhandlungen zeigen deutlich, aus welchen Gründen der Entwurf abgeändert wurde. Während die Entwurfsbegründung die Vermögensteuer noch kurz theoretisch begründete, verzichteten die Kommission und das Reichstagsplenum völlig darauf, die Wertmaßstäbe unter diesem Aspekt zu beleuchten. Allein streitig war, ob der Ertragswert eine Bevorzugung der Landwirtschaft darstellt oder nicht. Und erneut waren die Fronten dieselben: auf der einen Seite sah man

93) Entwurf eines Vermögensteuergesetzes, a.a.O., S. 14

94) Entwurf eines Vermögensteuergesetzes, a.a.O., S. 15

die Bevorzugung allein darin, daß die Ertragswerte unter den Verkaufswerten blieben, während die andere Seite diesen niedrigen Ansatz wegen der geringeren Rentabilität der Landwirtschaft für gerechtfertigt hielt.

Wegen der fortschreitenden Geldentwertung blieb die Veranlagung zur Vermögensteuer nach dem VStG 1922 weitgehend Theorie. Um überhaupt zu einer schnellen Veranlagung zu gelangen, schrieb die Zweite Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923⁹⁵⁾ in Art. II, § 3 für Grundstücke die Bewertung mit einem korrigierten Wehrbeitragswert vor.

Die Erfahrungen der Inflation zeigten dem Gesetzgeber, daß es das vordringlichste Problem der Vermögensbesteuerung war, eine einheitliche und zeitnahe Bewertung des Vermögens zu erreichen. Die Frage nach dem theoretisch richtigen Wertmaßstab trat demgegenüber zurück. Eine Vereinheitlichung der Bewertung erschien auch deshalb notwendig, weil landesrechtliche Steuern, die ebenfalls den Wert zur Bemessungsgrundlage hatten, z.T. abweichende Wertfestsetzungen vorsahen, und dem Steuerpflichtigen nicht einsichtig zu machen war, weshalb derselbe Gegenstand je nach Steuerart unterschiedlich bewertet werden mußte. Das Ergebnis der Überlegungen war die Vereinheitlichung der Bewertungsvorschriften im Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925⁹⁶⁾; verein-

95) RGBl. I, S. 1205

96) RGBl. I, S. 214

heitlicht wurden dadurch nicht nur die materiellen Bewertungsvorschriften, sondern auch das Verfahren: Die Zuständigkeit zur Bewertung ging auf die Reichsfinanzverwaltung über. Das RBewG 1925 enthielt zur grundsätzlichen Bewertungsproblematik nichts Neues⁹⁷⁾. Es beschränkte sich im wesentlichen auf die Vereinheitlichung und auf die genauere Festlegung des Bewertungsverfahrens, ohne an den bisherigen Wertmaßstäben etwas zu ändern. Die Vermögensteuer als Steuerart war zu diesem Zeitpunkt bereits akzeptiert. Der Entwurf des neuen VStG⁹⁸⁾ verliert kein Wort mehr über die theoretische Rechtfertigung der Vermögensteuer; in den parlamentarischen Beratungen werden lediglich die Antriebsfunktion und die Fundustheorie erwähnt⁹⁹⁾.

97) "Diesem Bewertungsgesetz fehlt jedes Prinzip, ihm fehlt sogar der Wertbegriff", so der Abg. Korsch in der 2. Beratung des RBewG, Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 365, S. 3837

98) Entwurf eines Gesetzes über Vermögen- und Erbschaftsteuer, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 400, Aktenstück Nr. 798; vgl. aber den Entwurf eines Reichsbewertungsgesetzes, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 400, Aktenstück Nr. 797, S. 19 f., der auf die produktionsfördernde Wirkung der Vermögensteuer verweist

99) 2. Beratung des RBewG, a.a.O., S. 3819; Beschlüsse des vorläufigen Reichswirtschaftsrats zum Entwurf eines Gesetzes über Vermögen- und Erbschaftsteuer, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 400, Anlage zum Aktenstück Nr. 798; Bericht des 6. Ausschusses über den Entwurf eines Gesetzes über Vermögen- und Erbschaftsteuer, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 403, Aktenstück Nr. 1236, S. 1-3

Die parlamentarische Geschichte der Vermögensteuer in der Weimarer Republik war mit dem VStG 1925 beendet. Geändert wurde das VStG am 1. Dezember 1930 durch die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen¹⁰⁰⁾ und aufgrund der in dieser Verordnung enthaltenen Ermächtigung am 22. Mai 1931 neu bekanntgemacht¹⁰¹⁾. Es wurde 1934 durch das VStG vom 10. Oktober¹⁰²⁾ abgelöst. Eine wesentliche inhaltliche Änderung der Vermögensbesteuerung war mit beiden Gesetzesänderungen nicht verbunden.

Faßt man die Entwicklung der Vermögensteuer nach dem Ersten Weltkrieg bis zum Zweiten Weltkrieg zusammen, so läßt sich sagen: Die allgemeine Reichsvermögensteuer hat ihre Wurzeln in dem Kampf um die Besitzbesteuerung vor dem Ersten Weltkrieg. Die Überlegungen zur stärkeren Heranziehung des Besitzes wurden überlagert von der Finanznot, die die Ausschöpfung jeder Steuerquelle erforderte. Die Geldentwertung lenkte schließlich völlig von theoretischen Rechtfertigungsversuchen ab und und schob das Problem der gleichmäßigen und zeitnahen Bewertung in den Vordergrund. Wenn

100) RGBl. I, S. 517/567; die VO beruhte auf mehreren Gesetzesentwürfen, die die Reichsregierung bereits beim Reichsrat eingebracht hatte, vgl. Niederschriften über die Vollsitzungen des Reichsrats, 1930, § 665 d; Dzięgalowski/Thümen, Kommentar zum RBewG, 3. Aufl., 1931, S. 5

101) RGBl. I, S. 161/237

102) RGBl. I, S. 1052

überhaupt noch eine außerfiskalische Rechtfertigung der Vermögensteuer für nötig gehalten wurde, verwies man kursorisch auf die Fundustheorie, ohne allerdings daraus Folgerungen für die Gestalt der Vermögensteuer zu ziehen. Von ihrer Struktur her waren alle VStGe auf die Erfassung des Gesamtvermögens nach Verkehrswerten gerichtet. Der Ertragswert erschien als Konzession an den Grundbesitz. Nachdem der Ertragswert Eingang in die RAO und das Reichsnotopfer gefunden hatte, war der Wertbegriff im wesentlichen außer Streit. Erst der autoritäre Staat konnte den Anwendungsbereich des Ertragswerts zurückschrauben. Für bebaute Grundstücke galt seit 1934 wieder ausschließlich der Verkehrswert, auch soweit der Wert gemäß § 52 Abs. 1 RBewG 1934 i.V.m. §§ 31 ff. der Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz vom 2. Februar 1935 (BewDV)¹⁰³⁾ im Rohmietenverfahren ermittelt wurde¹⁰⁴⁾.

¹⁰³⁾ RGBL. I, S. 81

¹⁰⁴⁾ vgl. RFH, RStBl. 1937, S. 634; RStBl. 1938, S. 612

III. Die Vermögensteuer in der Bundesrepublik Deutschland

Die Nachkriegsdiskussion um die Vermögensteuer ist gekennzeichnet durch die Bewertungsproblematik. Nicht nur der Zeitablauf, sondern auch die Umwälzungen des Zweiten Weltkriegs machten es erforderlich, zu einer Neubewertung insbesondere des Grundbesitzes zu gelangen.

Alle Bemühungen waren deshalb zunächst auf dieses Ziel gerichtet. Nachdem mehrere Anläufe zur Änderung des BewG gescheitert waren, wurde durch Art.2 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13. August 1965¹⁰⁵⁾ eine Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1964 angeordnet. Der Vermögensteuer zugrundegelegt wurden die auf diesen Zeitpunkt ermittelten Werte allerdings erst im Jahre 1974, und zwar mit einem Zuschlag um 40 % zum Ausgleich der zwischenzeitlich eingetretenen Wertsteigerungen (§ 121 a BewG). Zum gleichen Zeitpunkt trat das neue VStG nach Art.1 des Vermögensteuerreformgesetzes vom 17. April 1974¹⁰⁶⁾ in Kraft. Die Vermögensteuerreform war Teil der Gesamtsteuerreform, die Anfang der siebziger Jahre geplant und durchgeführt wurde. Dabei konnte sich die Regierung auf das Gutachten der Steuerreform-

105) BGBl. I, S. 851

106) BGBl. I, S. 949

kommission 1971¹⁰⁷⁾ stützen. Zur Rechtfertigung der Vermögensteuer machte die Regierung geltend:

"Das Vorhandensein eines beachtlichen Vermögens bzw. die Verfügungsgewalt über dieses fördert und erweitert wesentlich die Möglichkeiten und Effektivität wirtschaftlicher Betätigung, verkörpert somit eine besondere steuerliche Leistungsfähigkeit, deren zusätzliche Besteuerung auch aus sozial - und gesellschaftspolitischen Gründen (fundiertes - arbeitsloses - Einkommen; retardierendes Moment zur Vermögensakkumulation) gerechtfertigt und notwendig erscheint ... Der heutigen Vermögensbesteuerung liegt der Gedanke zugrunde, daß das Vermögen an sich - unabhängig vom Arbeitseinkommen - bereits eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellt, an die der Staat bei der Besteuerung anknüpft. Deshalb bleibt auch künftig ertragloses Vermögen, z.B. Kunstsammlungen oder Schmuckgegenstände, der Besteuerung unterworfen" 108).

An dieser Konzeption ist in der Folgezeit nichts mehr geändert worden. Das Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22.12.1983¹⁰⁹⁾ hat zwar den Steuersatz für Körperschaften auf 0,6 % und den

107) Abschnitt VII, 2. Unterabschnitt: VSt

108) Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes, BT-Drucks. VI/3418, S. 49/51

109) BGBl. I S. 1583

Ansatz des Betriebsvermögens auf 75 % gesenkt sowie einen zusätzlichen Freibetrag von DM 125.000.- für das Betriebsvermögen eingeführt; begründet wurden diese Vorschriften jedoch ausschließlich mit wirtschaftspolitischen Gründen, nicht mit steuersystematischen Erwägungen¹¹⁰⁾.

So mündet die Entwicklung der Vermögensteuer dort, wo sie angefangen hat. Nach der gesetzgeberischen Vorstellung soll sie dazu dienen, die Leistungsfähigkeit, die der Vermögensbesitz unabhängig von dem Einkommen gewährt, zu erfassen. Andere Funktionen der Vermögensteuer, insbesondere auch die Funktion, die fundierten Einkünfte stärker zu erfassen, treten demgegenüber zurück.

110) Begründung zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen, BR-Drucks. 303/83 = BT-Drucks. 10/336, S. 11 ff.

§ 3 Die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die
Vermögensteuer

Die Steuer hat die finanzwirtschaftliche Funktion, dem Staat die finanziellen Mittel zur Erfüllung seiner Aufgaben bereitzustellen. Das Steuerrecht bindet die Beschaffung der Finanzmittel an die rechtsstaatliche Ordnung und wird damit selbst Teil dieser Ordnung. Die Bindung äußert sich zunächst in der Teilhabe der Steuererhebung an der Kompetenzordnung der Verfassung: Danach bestimmt das Parlament durch formelles Gesetz grundsätzlich selbst¹⁾ Art und Umfang der Steuererhebung. Ebenso bedeutsam ist ein zweiter Aspekt der rechtsstaatlichen Bindung des Steuerrechts. Es ist als Teilrechtsordnung eingebunden in die Geltungshierarchie der Rechtsnormen. Wesentlicher Bestandteil dieser Hierarchie ist die Bindung des Gesetzgebers an die Verfassung (Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG). Dieser Vorrang des Verfassungsrechts vor dem (einfachgesetzlichen) Steuerrecht hat zu einer "Revolution im Steuerrecht"²⁾ geführt. Die These, das Steuerrecht lebe aus dem "Diktum des Gesetz-

1) Zur besonderen Bedeutung des Gesetzesvorbehalts im Steuerrecht vgl. P. Kirchhof, Das Hervorbringen von Normen und sonstigem Recht durch die Finanzbehörden, Stuw 1975, S. 357 ff.

2) G. Wacke, Verfassungsrecht und Steuerrecht, StbJb 1966/67, S. 75/95

gebers"³⁾, weist daher allenfalls auf den weiten Gestaltungsspielraum, den das Grundgesetz dem Steuergesetzgeber läßt, bestreitet aber nicht den Vorrang der Verfassung.

³⁾ so BVerfG E 13, S. 318/328 f. im Anschluß an Bühler/Strickrodt, vgl. jetzt G. Strickrodt, Finanzrecht, 1975, S. 135

I. Die verfassungsrechtlich vorausgesetzte Steuergewalt

1. Die Bedeutung der Kompetenzordnung

Das Grundgesetz enthält im X. Abschnitt eine steuerliche Kompetenzordnung. Die Erhebung von Steuern ist damit verfassungsrechtlich vorausgesetzt und gebilligt⁴⁾; die Wahrnehmung einer verfassungsrechtlichen Kompetenz kann nicht grundsätzlich verfassungswidrig sein⁵⁾. Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG verteilt ausdrücklich das Aufkommen aus der Vermögensteuer; die grundsätzliche verfassungsrechtliche Billigung gilt somit auch für die Vermögensteuer⁶⁾.

Zu klären ist die Reichweite dieser Billigung. Umfaßt nämlich die Anerkennung der Vermögensteuer in Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG die im Augenblick bestehende gesetzliche Ausgestaltung dieser Steuer oder die beim Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes vom 12. Mai 1969⁷⁾ gültige Fassung des VStG einschließlich des BewG, er-

4) BVerfG E 55, S. 274/301

5) BVerfG E 14, S. 105/111; P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213/218 f.; W. Knies, Steuerzweck und Steuerbegriff, 1976, S. 121; E. Denninger, Rückwirkungsverbot und Eigentumsgarantie bei der Erbschaftsteuerlichen Behandlung von Familienstiftungen (II), AG 1978, S. 70/74

6) BVerfG (Vorprüfungsausschuß), NJW 1976, S. 101; für die Umsatzsteuer: E 21, S. 12/25 f.; für die Gewerbesteuer: E 26, S. 1/8

7) BGBI. I, S. 359

übrigt sich eine weitere Untersuchung nach verfassungsrechtlichen, insbesondere grundrechtlichen Grenzen für die Vermögensteuer.

Kompetenznormen haben einen doppelten Inhalt. Die Gesetzeskompetenz besagt zunächst, welche Körperschaft eine Regelung auf dem genannten Gebiet treffen darf; darüber hinaus anerkennt die Kompetenznorm, daß es eine Regelung auf diesem Gebiet geben darf. In der Regel spricht das GG diese materielle Regelungsbefugnis anderweitig aus; die Kompetenznorm wirkt jedoch konstitutiv, wenn dies nicht der Fall ist. Die materielle Regelungsbefugnis wird dann durch die Kompetenznorm in die Ebene des Verfassungsrechts gehoben⁸⁾. Daraus folgt, daß in der Steuergesetzgebungskompetenz das Steuererhebungsrecht als materielles Verfassungsrecht enthalten ist⁹⁾. Die Steuergesetzgebungshoheit bezieht sich auf alle Steuern, für die Art. 106 GG eine Steuerertragshoheit bestimmt; aus der Steuerertragskompetenz des Art. 106 Abs. 2 Nr.1 GG ergibt sich, daß auch das Recht zur Erhebung einer Vermögensteuer Verfassungsrang besitzt. Damit gewinnt die Frage der Grundrechts-

8) vgl. Chr. Pestalozza, Der Garantiegehalt der Kompetenznorm, Der Staat 11 (1972), S. 161/169, 183; vgl. auch Friedr. Müller, Normstruktur und Normativität, 1966, S. 206; P. Häberle, Die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz, 3. Aufl., 1983, S. 5 f.; A. Bleckmann, Zum materiellrechtlichen Gehalt der Kompetenzbestimmungen des Grundgesetzes, DÖV 1983, S. 129 ff.

9) ebenso H. Ehmke, Prinzipien der Verfassungsinterpretation, VVDStRL 20 (1963), S. 53/91

bindung des Vermögensteuergesetzgebers einen besonderen Akzent: Haben alle Verfassungsnormen denselben Geltungsrang, gilt dies auch für die Grundrechte und das Vermögensteuererhebungsrecht¹⁰⁾.

Über den Inhalt dieser Befugnis zur Erhebung einer Vermögensteuer ist damit noch nichts gesagt. Da der Verfassungsgeber die Steuerbegriffe in dem damals gebräuchlichen Sinne verwendet haben dürfte, kann man auf die überkommenen Begriffsinhalte abstellen¹¹⁾: Das BVerfG interpretiert die in Art. 106 GG genannten Steuern in Anlehnung an das "traditionelle Steuerrecht"¹²⁾ und knüpft an das überkommene Wesen¹³⁾, die herkömmlichen Strukturen¹⁴⁾ und Merkmale¹⁵⁾ an.

Der Garantiegehalt darf jedoch nur so weit ausgedehnt werden, wie es zur Ausübung der Kompetenz

10) so allgemein für die Steuererhebung J. Isensee, Diskussionsbeitrag, VVDStRL 41 (1983), S. 130 f.; vgl. auch A. Bleckmann, a.a.O., S. 130, der aus Art. 105 ff. GG folgert, daß die Steuer eine Sozialbindung des Eigentums darstellt; zur Gleichrangigkeit allgemein: Friedr. Müller, a.a.O., S. 206

11) vgl. H. Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 3. Aufl., 1977, S. 75 f.

12) BVerfG E 7, S. 244/252; E 14, S. 76/91; E 16, S. 306/317; E 26, S. 302/309

13) BVerfG E 27, S. 375/384; E 31, S. 119/128; E 31, S. 314/331; E 32, S. 333/339

14) BVerfG E 26, S. 1/8

15) BVerfG E 31, S. 8/19

erforderlich ist. Verfassungsrechtlich gebilligt ist daher nur das Begriffsminimum, der Begriffskern¹⁶⁾. Das GG billigt daher eine Steuer, die sich nach dem Vermögen bemißt. Wie sich aus der Gegenüberstellung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 und Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG ("einmalige Vermögensabgabe" im Gegensatz zur Vermögensteuer) ergibt, ist mit dieser Billigung außerdem eine Steuer gemeint, die laufend erhoben wird. Die Erhebung einer nach dem Vermögen bemessenen periodischen Steuer ist also nicht grundsätzlich verfassungswidrig¹⁷⁾. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben können daher nur die konkrete Ausgestaltung dieser Steuer betreffen.

2. Keine verfassungskräftige Festlegung des Steuersystems

Über diese grundsätzliche Anerkennung hinaus hat G. Wacke vertreten, die Erwähnung der Steuern in Art. 106 GG habe zu einer verfassungsrechtlichen Rezeption der herkömmlichen Steuern und damit des geltenden Steuersystems geführt. "Wenn das GG aber alle bisherigen Steuern ... auf Bund und Länder nach Gesetzgebung, Ertrag und Verwaltung

16) Chr. Pestalozza, a.a.O., S. 183; W. Knies, a.a.O., S. 122; das BVerfG entnimmt der kompetenzrechtlichen Billigung der Finanzmonopole "die grundsätzliche Billigung ihrer Struktur im großen", vgl. E 14, S. 105/111

17) das BVerfG nahm im 'Baurechtsgutachten für den Begriff "Steuern vom Vermögen" iSv Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG a.F. an, daß darunter "die als Personalsteuern ausgestalteten Steuern zu verstehen (sind), die das Vermögen zum Steuergegenstand haben", E 3, S. 407/437

verteilt und im einzelnen aufführt, so kann es die Begriffe dieser Steuern nur im Sinne der bisherigen Gesetzgebung verstanden haben. Die Grundlagen unseres bisherigen Steuersystems sind damit zum Verfassungsrecht geworden"¹⁸⁾.

Träfe diese These zu, würde sich nicht nur die Frage der Zulässigkeit einfachgesetzlicher Steuerreformen und der Abgrenzung von "gleichartigen" Steuern zur Lösung von Kompetenzproblemen stellen; auch die Verfassungsprüfung des geltenden Steuerrechts hätte den Verfassungsrang der Grundzüge des geltenden Steuerrechts zu akzeptieren. Für die Vermögensteuer bedeutete dies, daß über die Merkmale der periodischen Erhebung und der Bemessung nach dem Vermögen weitere Merkmale des geltenden Vermögensteuerrechts Verfassungsrang hätten oder jedenfalls verfassungsrechtlich unbedenklich wären. Ein Vorprüfungsausschuß des BVerfG hat anscheinend diese Folgerungen gezogen und die Vermögensteuer auch insoweit für unbedenklich gehalten, als sie sich nach dem Gesamtvermögen einschließlich

18) G. Wacke, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, 1950, S. 64 (Hervorhebung im Original); ders., Verfassungsrecht und Steuerrecht, StbJb 1966/67, S. 75/88; ebenso G. Strickrodt, Die Finanzverfassung des Bundes als politisches Problem, 1951, S. 10

des ertragunfähigen Vermögens bemißt¹⁹⁾.

Die These von der verfassungskräftigen Festlegung des Steuersystems hat das Anliegen, eine Aushöhlung des verfassungsrechtlichen Finanzausgleichs zu verhindern. Da die Steuergesetzgebungs- und Steuerertragshoheit auseinanderfallen, besteht eine solche Gefahr zu Lasten der Länder. Die Lösung, weite Teile des geltenden Steuerrechts zum Verfassungsrecht zu erklären und so dem einfachen Bundesgesetzgeber das Mittel zu nehmen, den primären vertikalen Finanzausgleich zu unterlaufen, ist jedoch verfassungssystematisch nicht fundiert. Eine Institutsgarantie der Einzelsteuern läßt sich nämlich nicht begründen²⁰⁾.

19) NJW 1976, 101; für den Bewertungsmaßstab hat das BVerfG eine verfassungskräftige Festlegung nicht bejaht, sondern nur darauf verwiesen, daß der gemeine Wert als Maßstab von der geregelten Materie her vorgegeben erscheine, vgl. E 23, S. 242/256; eine verfassungsrechtliche Bestandsgarantie der Vermögensteuersätze könnte man annehmen, wenn man die aufkommensmäßige Relation der Einzelsteuern durch Art. 106 GG garantiert sieht, so W. Leisner, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S. 15 f.

20) Chr. Sasse, Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, AÖR 85 (1960), S. 423/433 ff.; vgl. auch Friedr. Klein, Grundgesetz und Steuerreform, FA N.F. Bd. 20 (1959/60), S. 115 ff.; ob allerdings die Interpretation, Art. 106 GG verteile die "Steuerquellen" (Sasse, S. 450) bzw. "Finanz-ertragshoheits-Massen" (Klein, S. 127) zutrifft, wird im Hinblick auf das Problem der Gleichartigkeit von Steuern (Art. 105 Abs. 2 a GG) bestritten, vgl. K. Vogel, Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz, StW 1971, S. 308/310 f.; ders., Finanzverfassung und politisches Ermessen, 1972, S. 13 ff.

Eine verfassungskräftige Festlegung des Steuersystems ist auch nicht erforderlich, um den Finanzausgleich zu sichern. Dem Verbot, "das finanzielle Ausgleichssystem zu Lasten der Länder (zu) ändern"²¹⁾, kann auch dadurch Rechnung getragen werden, daß der Bund in der Ausübung seiner Steuergesetzgebungskompetenz beschränkt wird: Er muß bei der Ausübung der Kompetenz seine verfassungsrechtliche Pflicht zu landesfreundlichem Verhalten beachten²²⁾. Diese Lösung trifft sich mit einem neueren Verständnis des Föderalismus, das die bundesstaatliche Ordnung weniger als festgelegtes System, vielmehr als offenen beweglichen Prozeß begreift, als "ein permanentes Verfahren, in dem gleichberechtigte Partner die staatliche Eini- gung als Daueraufgabe zu erfüllen haben"²³⁾.

Aus dem X. Abschnitt des GG ergibt sich daher nur, daß die Erhebung einer periodischen, nach dem Vermögen bemessenen Steuer verfassungsrechtlich gebilligt ist. Weitere Folgerungen für die Ausgestaltung der Vermögensteuer erlauben die Vorschriften über das Finanzwesen nicht.

21) BVerfG E 32, S. 333/338

22) BVerfG E 34, S. 9/20; vgl. auch W. Brohm, Kompetenzüberschreitungen im Bundesstaat, DÖV 1983, S. 525/528

23) J. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: FS für H.P. Ipsen, 1977, S. 409/427; die dynamische Struktur des Finanzausgleichs ist allgemein anerkannt und in Art. 106 Abs. 4 S. 1 GG für die Umsatzsteueranteile festgeschrieben; vgl. dazu auch Th. Maunz, in Maunz/Dürig, Kommentar zum GG, Art. 106, Rn 19; H. Fischer-Menshausen, in: v. Münch, GG-Kommentar, 2. Aufl., Art. 106, Rn 13

II. Die Bindung der Steuergewalt an die Grundrechte

Die Steuergewalt betrifft das Rechtsverhältnis zwischen Staat und Bürger und wird deshalb wesentlich an die Grundrechte gebunden. Diese stellen nach Art. 1 Abs. 3 GG auch für den Steuergesetzgeber "unmittelbar geltendes Recht" dar. Angesichts dieser klaren Bestimmung scheint es verfehlt, die Tatsache der Grundrechtsbindung unter Berufung auf einen Steuervorbehalt als ungeschriebenen Verfassungssatz zu leugnen²⁴⁾. Näher zu prüfen sind jedoch Art und Umfang dieser Bindung.

1. Die Grundrechtserheblichkeit der Steuerwirkungen

a. Die Wirkungsweise der Steuer

Jede Steuer bewirkt beim Steuerpflichtigen einen Liquiditätsentzug. Indem der Staat dem Bürger nur eine Zahlungsschuld auferlegt, anstatt direkt auf liquide Mittel zuzugreifen, wählt er lediglich die freiheitsschonende Alternative zum Objektzugriff: der Steuerpflichtige kann selbst

24) so aber Friedr. Klein, Eigentumsgarantie und Besteuerung, StW 1966, Sp. 433/480 f. unter Berufung auf H.R. Dißmann, Die durch Art. 14 GG gebotene Grenze der Erhebung öffentlicher Abgaben, Diss. Freiburg i.Br. 1964, S. 32; diese Ansicht hat Klein jedoch später aufgegeben, vgl. dens., Artikel 14 des Bonner Grundgesetzes als Schranke steuergesetzlicher Intervention? in: FS für Fritz Neumark, 1970, S. 229/240 ff.; deutlicher dann ders., Bodenwertzuwachssteuer und Artikel 14 des Grundgesetzes, DÖV 1973, S. 433 ff.

entscheiden, welche Mittel er zur Steuerzahlung verwenden will; er kann sogar der Belastungswirkung vorübergehend durch eine Kreditaufnahme ausweichen. An der Wirkung des Liquiditätsentzugs ändert sich dadurch letztlich aber nichts.

Mit der finanziellen Wirkungsweise sind die Folgen der Steuer jedoch nicht annähernd vollständig beschrieben. Die Interdependenz der wirtschaftlichen, sozialen und politischen Verhältnisse verleiht der Steuer Wirkkraft auch in anderen Bereichen. Diese Wirkungen plant der Gesetzgeber oftmals bewußt ein. Die Steuer ist als Lenkungsmittel besonders effektiv, da sie den Bürger in seiner Vermögenssphäre trifft. Die Bürger verhalten sich, wenn es um Vermögensangelegenheiten geht, meist vernünftig; für den Staat sind so die Wirkungen der Steuer prognostizierbar. Will man die möglichen Reaktionen auf ein Steuergesetz systematisieren, kann man unterscheiden: Der Bürger kann der Steuer ausweichen, indem er es vermeidet, den Steuertatbestand zu erfüllen; die Steuerwirkungen kann er weitergeben, indem er die Steuerlast überwälzt; schließlich kann er die Steuerbelastung kompensieren, indem er das Steuerobjekt ver-

größert (Steuereinholung durch Mehrarbeit etc.)²⁵⁾.

Der Gesetzgeber hat die Steuer insbesondere zur Lenkung der Wirtschaft so extensiv genutzt, daß man vom "steuergesetzlichen Wirtschaftsrecht" als Teilbereich des Steuerrechts sprechen kann²⁶⁾.

In der Staatsrechtslehre besteht heute Einigkeit, daß neben solchen Steuerwirkungen, die der Gesetzgeber bewußt herbeiführt, auch die nicht beabsichtigten Folgen einer Steuer anhand der Grundrechte zu überprüfen sind.

b. Die Kriterien der Grundrechtserheblichkeit

Damit ist jedoch nicht gesagt, daß jede Steuerwirkung verfassungsrechtliche Relevanz besäße. Müßte der Staat für alle Folgen seines Handelns einstehen, hätte er eine allumfassende Verantwortlichkeit. Da die reine Kausalität "ins Uferlose führt"²⁷⁾, ist jeder Zustand zumindest teilweise staatlich veranlaßt oder jedenfalls durch staatliches Handeln mitgeprägt. Eine

25) vgl. H.G. Ruppe, Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten, Verhandlungen des 8. österreichischen Juristentages, Bd. I, 1. Teil A, 1982, S. 61

26) so K. Tipke, Steuerrecht, 9. Aufl., 1983, S. 477 ff.; der materielle Gehalt dieser Unterscheidung ist allerdings umstritten

27) Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl., 1974, § 36 III c 1, S. 259

Begrenzung der staatlichen Verantwortlichkeit ist schon deshalb erforderlich, weil sonst der Staat zur umfassenden Planung und Gestaltung aller Lebensbereiche gezwungen und der Bürger dadurch "entmündigt" wird²⁸⁾. Gesellschaftliche Regelungssysteme würden staatlich unterlaufen und damit letztlich aufgehoben²⁹⁾. Zudem fehlte der Verwaltung die nötige Elastizität, müßte sie alle auch nur entfernt denkbaren Wirkungen ihrer Maßnahmen im voraus berücksichtigen³⁰⁾.

Andererseits muß der Grundrechtsschutz effektiv gestaltet werden. Der Staat darf durch eine Verfeinerung seiner Regelungsmittel nicht der Grundrechtsbindung entgehen. Ersetzt er den Zwang durch 'mittelbare' Anreize, wäre jedes Grundrechtsverständnis verfehlt, das den hoheitlichen Eingriff zur Voraussetzung grundrechtlichen Schutzes machen wollte³¹⁾.

28) P. Kirchhof, Verwalten durch 'mittelbares' Einwirken, 1977, S. 191; vgl. auch J. Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 1968, S. 165 f.

29) So für den Marktmechanismus H. Wagner, Öffentlicher Haushalt und Wirtschaft, VVDStRL 27 (1969), S. 47/66 f.

30) A. Bleckmann, Allgemeine Grundrechtslehren, 1979, S. 233; P. Kirchhof, Verwalten, a.a.O., S. 190 f.; K.-H. Friauf, Zur Rolle der Grundrechte im Interventions- und Leistungsstaat, DVBl 1971, S. 674/681 f.

31) P. Kirchhof, Verwalten, a.a.O., passim, insb. S. 189 ff.

Zu Recht wird daher heute der Grundrechtsschutz nicht mehr von dem "Eingriffs"- Charakter der staatlichen Maßnahmen abhängig gemacht³²⁾. Das BVerfG prüft nicht, ob die Maßnahme nach der subjektiven Zielsetzung des Gesetzgebers in das Grundrecht eingreifen soll. Es stellt vielmehr auf einen objektiven Zusammenhang zwischen staatlichem Verhalten und dem Grundrecht ab, wenn es für Art. 12 GG eine objektiv verstandene "berufsregelnde Tendenz" verlangt³³⁾ und bei Art. 14 GG auf die "erdrosselnde Wirkung" eines Abgabengesetzes abstellt³⁴⁾.

Wo nun die Grenzen staatlicher Grundrechtsverantwortung im einzelnen liegen, wird von der Grundrechtsdogmatik unterschiedlich beantwortet. Es bestehen zwei Ansätze: eine Theorie stellt formal darauf ab, welche Wirkungen für den Gesetzgeber noch prognostizierbar waren³⁵⁾, während eine andere Ansicht versucht, das Problem materiell vom Inhalt der Grundrechte her zu lösen³⁶⁾.

32) vgl. P. Häberle, a.a.O., S. 222 ff.; W. Hoffmann (-Riem), Rechtsfragen der Währungsparität, 1969, S. 70 ff.; P. Lerche, Rechtsprobleme der wirtschaftslenkenden Verwaltung, DÖV 1961, S. 486/490; der BGH hat das Eingriffserfordernis für die Enteignungsentschädigung aufgegeben, vgl. BGHZ 37, S. 44/47 und dazu V. Gronefeld, Preisgabe und Ersatz des enteignungsrechtlichen Finalitätsmerkmals, 1972

33) BVerfG E 37, S. 1/17; E 38, S. 61/79

34) zuletzt BVerfG E 63, S. 312/327 m.w.N.

35) so D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 198 f.

36) P. Kirchhof, Verwalten, a.a.O., S. 192; J. Schwabe, Probleme der Grundrechtsdogmatik, 1977, S. 181

Im Steuerrecht prägt das Eingriffsdenken die Diskussion immer noch. Zwar war schon früh bekannt, daß Abgaben auch andere als fiskalische Wirkungen haben können³⁷⁾. Diese mittelbare Wirkungsweise paßte jedoch nicht in eine Staatsrechtsordnung, die als staatliche Handlungsform Zwang und Befehl kannte³⁸⁾ und in dem Instrument des Verwaltungsakts rechtsstaatlich einband. Außerfiskalische Wirkungen der Steuer entzogen sich dieser Formtypik. Die verfassungsrechtliche Problematik verlagerte sich daher auf die Frage, ob die Verwaltung durch Steuergesetze als Formenmißbrauch anzusehen sei, ob der Steuerbegriff nicht schon die Verfolgung anderer als fiskalischer Zwecke verbiete³⁹⁾. Dieses verfassungsrechtliche Problem des Steuerbegriffs lebt heute in der Streitfrage fort, ob die Gesetzgebungskompetenz für außerfiskalisch motivierte Steuergesetze aus der allgemeinen oder der Steuergesetzgebungskompetenz herzu-

37) vgl. W. Knies, a.a.O., S. 5ff. unter Hinweis auf die RAO 1919

38) nicht als das normale, sondern als das dem Staat spezifische Mittel, vgl. J. Isensee, Subsidiaritätsprinzip, a.a.O., S. 165 mit FN 52

39) Nachweise bei D.G. Bodenheimer, Der Zweck der Steuer, 1979, passim

leiten ist⁴⁰⁾; die einfachgesetzliche Norm des § 3 Abs. 1 S. 1, 2. HS AO kann es nicht lösen⁴¹⁾.

Für die Grundrechtsprüfung von Steuernormen hatte das Eingriffsdenken andere Folgen. Einen "Eingriff" in Freiheit und Eigentum sah die Staatsrechtslehre in der Steuer nur, wenn der Gesetzgeber sich bewußt der Steuer als mittelbaren Regelungsinstrument bediente. Die Finalität des Eingriffs lebte

40) für die Kompetenz aus dem jeweils einschlägigen Sachgebiet: P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 72; K. Tipke, a.a.O., S. 57; Chr. Pestalozza, Rundfunkanstalten und Mehrwertsteuer, StuW 1972, S. 81/87; K. Vogel, Kunsthemmnisse und Kunstförderung im Steuerrecht, Bitburger Gespräche 1977/1978, S. 197/206 f.; P. Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972, S. 160 ff., für 'ersichtlich primär sachregelungsorientierte Steuervorschriften' (S. 164); für eine Doppelkompetenz: K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, S. 1104 f.; für die Steuerkompetenz auch für Lenkungssteuern: BVerfG E 13, S. 181/194 f.; E 14, S. 76/99; E 16, S. 147/162; E 38, S. 61/79 f.; Th. Maunz, in: Maunz/Dürig, a.a.O., Art. 105, Rn 24; Chr. Starck, Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, FS für G. Wacke, 1972, S. 193/206 ff.; W. Knies, a.a.O., S. 123 ff.; D.G. Bodenheimer, a.a.O., S. 294 ff.; H. Draschka, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, 1982, S. 35 f.; H.-P. Schneider, Möglichkeiten und Grenzen von Steuerreformen aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: Staatsfinanzierung im Wandel, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 134, 1983, S. 111/119; soweit allein Art. 105 GG für einschlägig gehalten wird, wird auf das Mißbrauchsverbot hingewiesen (Starck) und die Ausübung der Kompetenz beschränkt (Knies)

41) K. Stern, a.a.O., S. 1098

in der Zwecksetzung der Steuer fort⁴²⁾. Die Zwecksetzung des Gesetzgebers erhielt so eine materielle Bedeutung für die Grundrechtsprüfung: Bei interventionistischen Steuern sei die Zielsetzung an den Grundrechten, insbesondere den Freiheitsrechten zu messen, während bei fiskalischen Steuern die Belastungswirkungen lediglich dem Postulat der Gleichheit in der Lastenverteilung (Art. 3 Abs. 1 GG) unterlägen; der Lenkungszweck rechtfertige Abweichungen von der Lastengleichheit⁴³⁾.

Die These von der unterschiedlichen Grundrechtsrelevanz von fiskalischen und nichtfiskalischen Steuern ist in letzter Zeit auf Kritik gestoßen. Dabei wird zunächst der praktische Einwand in den Vordergrund gerückt, die Unterscheidung der Steuerzwecke sei im Einzelfall schwierig und könne daher nicht so weitreichende Rechtsfolgen nach sich ziehen⁴⁴⁾.

42) vgl. K.-H. Friauf, a.a.O., S. 681 ff., der die "mittelbar motivationsbestimmende Maßnahme" mit dem Zwangseingriff wegen ihrer Finalität für vergleichbar hält und mittelbaren Wirkungen Grundrechtsrelevanz nur zuspricht, wenn die Maßnahme "intentional lenkend" das Verhalten beeinflusst

43) vgl. BVerfG E 13, S. 181/202 ff.; E 16, S. 147/185 f.; E 19, S. 101/114; E 21, S. 160/169; siehe auch P. Selmer, a.a.O., S. 209 ff., 356 ff. m.w.N.; H. Draschka, a.a.O., S. 87 ff.

In materieller Hinsicht knüpft die Kritik an der Steuerzwecklehre an die Entwicklung der Grundrechtsdiskussion an: Wenn die allgemeine Grundrechtsdogmatik nicht mehr den subjektiven Willen des Gesetzgebers, sondern die objektivierte Zielsetzung der Norm für maßgeblich halte, könne die Grundrechtserheblichkeit der Steuerwirkungen nicht mehr von einer finalen Lenkungsabsicht des Gesetzgebers abhängen. Der subjektive Lenkungszweck scheide also nicht die grundrechtserheblichen von den irrelevanten Steuerwirkungen⁴⁴⁾.

Die Steuernormen haben also zwei grundrechtsrelevante Wirkungsebenen. Ohne daß damit eine Rangordnung gemeint wäre, soll im folgenden zwischen der Wirkung der Liquiditätsminderung,

44) vgl. D.G. Bodenheimer, a.a.O., S. 249 ff.; H.-J. Papier, Besteuerung und Eigentum, DVBl 1980, S. 787/789; ders., Grundgesetz und Wirtschaftsordnung, in: Benda/Maihofer/Vogel (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts, 1983, S. 606/649 f.; eine Methode zur Unterscheidung hat K. Vogel, Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, StuW 1977, S. 97 ff., entwickelt; er hat jedoch offengelassen, ob die Abschichtung verfassungsrechtliche Relevanz besitzt; sie sei jedenfalls nach einfachem Recht z.B. zur Aufstellung des Subventionsberichts nach § 12 Abs. 3 StWG, zur Gesetzesauslegung und für die Dogmatik des Steuerrechts nötig; vgl. auch dens., Lenkungssteuern und Eigentumsgarantie, BayVBl 1980, S. 523/524 f.

45) D.G. Bodenheimer, a.a.O., S. 257 ff.; K. Vogel, Abschichtung, a.a.O., S. 100; ders., Lenkungssteuern, a.a.O., S. 524; D. Birk, Leistungs-fähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 81; H.G. Ruppe, a.a.O., S. 60 ff.

Belastungswirkung genannt, und den sonstigen Wirkungen, die unter dem (möglicherweise etwas verkürzenden) Ausdruck Gestaltungswirkungen zusammengefaßt werden, unterschieden werden⁴⁶⁾.

2. Die Maßstäbe für die Belastungswirkungen

Die steuerliche Belastung gewinnt verfassungsrechtliche Relevanz sowohl im Maßstab ihrer absoluten Höhe⁴⁷⁾ wie auch in der relativen Belastungsgleichheit. Damit erweisen sich die Belastungswirkungen als Problem der Freiheitsrechte und des Gleichheitssatzes.

a. Die Eigentumsgarantie

Zentrales Thema der verfassungsrechtlichen Grenzen für die steuerlichen Belastungswirkungen ist Art. 14 GG, denn andere spezielle Freiheitsrechte sind durch die reine Liquiditätsminderung nicht in ihrem Schutzbereich betroffen⁴⁸⁾.

46) so die Terminologie bei D. Birk, Leistungs-fähigkeitsprinzip, a.a.O., passim; K. Vogel (vgl. FN 45 sowie den grundlegenden Aufsatz Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung, DStZ A 1975, S. 409 ff.) spricht von Lasten-austeilungs- und Gestaltungsnormen

47) gemeint ist nur die absolute Höhe der individuellen Steuerbelastung; der absolute Steuerbedarf des Staates kann nämlich nicht durch individuelle Grundrechte begrenzt werden, vgl. P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 250 ff.

48) allg. M., vgl. D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 180

Das Verhältnis von Besteuerung und Eigentum ist nicht als Antithese zu begreifen. Wenn der Staat seinen Bürgern die Sachherrschaft über die vorhandenen Güter zuweist, ist ihm eine eigene erwerbswirtschaftliche Betätigung prinzipiell verwehrt. Er hat seinen Finanzbedarf durch Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg seiner Bürger zu decken. Diese Teilhabe vermittelt die Steuer. Eine privatnützige Eigentumsordnung kann folglich nur der Steuerstaat gewährleisten: Art. 14 GG fordert die Steuer. Der Steuerstaat ist seinerseits auf den Erfolg privatnützigen Eigentümerhandelns angewiesen⁴⁹⁾.

Aus dieser Komplementarität folgt, daß die Steuer nicht grundsätzlich gegen die Eigentumsgarantie verstößt - ein Ergebnis, das oben bereits aus der Kompetenzordnung der Art. 104 a ff. GG abgeleitet wurde -. Die Steuer und das Eigentum setzt das GG auf Dauer voraus. Daher darf die Steuer die privatnützige Eigentumsordnung nicht aushöhlen. Schon wegen der Institutsgarantie des Eigentums sind "erdrosselnde" Steuern unzulässig⁵⁰⁾.

49) J. Isensee, Steuerstaat als Staatsform, a.a.O., S. 417; P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, a.a.O., S. 24 ff.; ders., Das Hervorbringen von Normen und sonstigem Recht durch die Finanzbehörden, StuW 1975, S. 357/359; ders., Rechtsmaßstäbe finanzstaatlichen Handelns, JZ 1979, S. 153/155; ders., Besteuerung, a.a.O., S. 215; K.-H. Friauf, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, S. 480; H.-J. Papier, Besteuerung und Eigentum, a.a.O., S. 787/788; ders., Grundgesetz und Wirtschaftsordnung, a.a.O., S. 645 f.; R. Wendt, Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, S. 2111

50) P. Selmer, Steuerinterventionismus, a.a.O., S. 313 ff.

Welche Grenzen Art. 14 GG als individuelles Abwehrrecht der Steuerbelastung zieht, ist dagegen stark umstritten.

aa. Die Rechtsprechung des BVerfG

Das BVerfG hält bisher nur in Ausnahmefällen einen Eigentumsschutz gegen steuerliche Belastungswirkungen für möglich. Es nutzt in ständiger Rechtsprechung die - kaum variierte - Formel, daß die Auferlegung einer Zahlungspflicht grundsätzlich die Eigentumsgarantie unberührt lasse und ein Verstoß gegen Art. 14 GG allenfalls dann in Betracht komme, wenn die Geldleistungspflicht den Betroffenen übermäßig belaste und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtige⁵¹⁾.

Grundsätzlich erkennt damit auch das BVerfG an, daß Art. 14 GG das einschlägige Freiheitsrecht bei steuerlichen Belastungen ist. Eine geschlossene eigentumsrechtliche Dogmatik des Abgabenrechts steht jedoch noch aus.

51) zuletzt BVerfG E 63, S. 312/327; weitere Nachweise bei P. Selmer, Finanzordnung und Grundgesetz. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Finanz- und Steuersachen, AöR 101 (1976), S. 238, 399/427 ff.; P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 227 ff.; H. Draschka, a.a.O., S. 23 ff.

bb. Die Lehre vom Steuervorbehalt

In der Literatur haben zunächst Überlegungen im Vordergrund gestanden, ob Art. 14 GG überhaupt auf die Steuerbelastung angewendet werden könne.

Forsthoff verneint dies. In der scharfen Abgrenzung der Steuerhoheit von dem grundrechtlichen Schutz des Eigentums sah er die verfassungsrechtliche Grundlage des heutigen Sozialstaates; die Eigentumsgarantie stehe unter einem "sozialen Vorbehalt"⁵²⁾.

Ebenfalls einen Grundrechtsvorbehalt zugunsten der Steuer nahm Friedrich Klein an: Da die Steuer weder Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Eigentums noch Enteignung sei, aber ihre Zulässigkeit ernstlich nicht in Frage gestellt werden könne, bleibe nur die Lösung, daß das Abwehrrecht des Art. 14 Abs. 1 GG durch einen ungeschriebenen Verfassungssatz ausgeschaltet sei⁵³⁾.

Sowohl Forsthoff als auch Friedrich Klein haben ihre These vom Fiskalvorbehalt später aufgegeben⁵⁴⁾.

52) E. Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVDStRL 12 (1954), S. 2/38 f.; ebenso K.M. Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, VVDStRL 14 (1956), S. 2/4 f.

53) Friedr. Klein, Eigentumsgarantie, a.a.O., Sp. 478 ff., insbes. 480 f.; ebenso K. Roth, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz, 1958, S. 82

54) vgl. E. Forsthoff, Eigentumsschutz Öffentlich-rechtlicher Rechtsstellungen, NJW 1955, S. 1249/1250; ders., Diskussionsbeitrag, VVDStRL 14 (1956), S. 84 f.; Friedr. Klein, Bodenwertzuwachssteuer, a.a.O., S. 434 ff.

Sie wird heute nicht mehr vertreten⁵⁵⁾.

cc. Der steuerliche Zugriff auf konkrete Eigentumspositionen

Die heutige Diskussion über den Eigentumsschutz gegen Steuergesetze wird im wesentlichen von zwei Ansätzen bestimmt. Ein Teil der Literatur fragt danach, welches das konkret von der Steuer betroffene Eigentumsobjekt ist. Die Antwort erweist sich als schwierig, weil der steuerliche Zugriff nicht eine dingliche Rechtsänderung herbeiführt, sondern den Pflichtigen mit einem obligatorischen Anspruch belastet. Zwischen beiden Arten des Zugriffs besteht zwar eigentumsrechtlich kein Unterschied, wenn der obligatorische Anspruch auf Übertragung eines bestimmten Gegenstands gerichtet ist; die Steuer legt dem Bürger jedoch nur einen Zahlungsanspruch auf und überläßt es ihm, mit welchen konkreten Geldstücken er den Anspruch befriedigt oder ob er ihn ohne Hingabe solcher Stücke etwa durch eine Banküberweisung erfüllt. Art. 14 GG ist also nicht schon deshalb einschlägig, weil die Steuer auf konkrete Geld-

55) zuletzt wohl von U. Scheuner, Die überbetriebliche Ertragsbeteiligung der Arbeitnehmer und die Verfassungsordnung, 1972, S. 45 FN 107

stücke zugreift⁵⁶⁾. Es wird deshalb versucht, die tatbestandliche Anknüpfung der Steuergesetze an konkrete Eigentumsgegenstände mit einem Objektzugriff gleichzusetzen. Art. 14 GG sei berührt, wenn das Steuergesetz bei der Auswahl des Steuerobjekts oder der Bemessungsgrundlage an diese Gegenstände anknüpfe. Dies sei bei allen heute erhobenen Steuern der Fall. So besteuere die Einkommensteuer den in einer bestimmten Periode erzielten Zuwachs an Eigentum (Einkommen), erfasse die Grundsteuer das Grundeigentum, bemesse sich die Umsatzsteuer nach dem Entgelt für eine Leistung⁵⁷⁾. Hier wird jedoch verkannt, daß der Gesetzgeber, indem er an konkrete Eigentumspositionen anknüpft, lediglich die Steuerlast differenziert. Wird etwa der Besitz eines PKW besteuert, so muß der Gesetzgeber diese Anknüpfung am Maßstab des Gleichheitssatzes rechtfertigen; dabei kann sich aus Art. 14 GG durchaus ergeben, daß die Bemessung der Steuerlast danach, ob man einen PKW besitzt oder nicht, unzulässig ist. Eine solche Prüfung des gleichheitsrechtlichen Differenzierungskriteriums anhand der Freiheitsrechte ist etwa bei Art. 6 Abs. 1 GG geläufig.

56) H.-J. Papier, Die Beeinträchtigung der Eigentums- und Berufsfreiheit durch Steuern vom Einkommen und Vermögen, Der Staat 11 (1972), S. 483/488; P. Selmer, Steuerinterventionismus, a.a.O., S. 304; W.-R. Schenke, Besteuerung und Eigentumsgarantie, FS für Armbruster, 1976, S. 177/183 f.; H. Draschka, a.a.O., S. 88; D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 181

57) P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 234 ff.; W.-R. Schenke, a.a.O., S. 190 ff.

Dieser Aspekt des Art. 14 GG ist jedoch nicht identisch mit einer eigentumsrechtlichen Relevanz der steuerlichen Belastungswirkungen. Erst wenn feststeht, ob die steuerlichen Belastungen an Art. 14 GG zu messen sind, kann die Eigentumsgarantie auch für den Gleichheitssatz fruchtbar gemacht werden⁵⁸⁾.

Die Anknüpfung an konkrete Eigentumsgegenstände kann im übrigen gegen Art. 14 GG verstoßen, wenn man auf die Folgewirkungen der Steuer abstellt. Wenn auch mittelbare Grundrechtseinwirkungen beachtlich sind, dann muß sich selbstverständlich etwa die Grundsteuer gegenüber der Eigentumsgarantie rechtfertigen, wenn sie in nicht unwesentlich vielen Fällen einkommenschwache Grundbesitzer dazu zwingt, sich von ihrem Grund und Boden zu trennen. Es handelt sich in solchen Fällen aber immer um Wirkungen der Steuer (im Grundsteuerbeispiel: Steuerausweichung), die hier zu den Gestaltungswirkungen gezählt werden. Für die Belastungswirkungen hat Art. 14 GG daher nicht allein deshalb Bedeutung, weil das Steuergesetz an geschützte Eigentumspositionen anknüpft.

58) vgl. unten S.148 ff.

dd. Vermögensschutz und Eigentumsgarantie

Auch wenn die Steuer nicht dem Objektzugriff gleichzustellen ist, handelt es sich doch aus der Sicht des Bürgers um Eingriffe gleicher Intensität, die einen gleichwertigen Schutz fordern. Ob allerdings der Bürger gegenüber der Steuer als Belastung des Vermögens den Schutz des Art. 14 GG in Anspruch nehmen kann, ist umstritten.

Traditionell werden der Eigentumsgarantie drei Schutzfunktionen zugeordnet, nämlich die Bestands-, Entschädigungs- und Institutsgarantie. Alle drei Funktionen werden nur auf konkrete Rechtspositionen erstreckt. Ein Vermögensschutz durch Art. 14 GG ist daher historisch nicht nachweisbar⁵⁹⁾.

Die Erwägung, ob der Schutzbereich des Art. 14 GG über seine klassischen Inhalte hinaus auszudehnen sei, um seine Funktion auch angesichts neuer Möglichkeiten der Beeinträchtigung der Vermögenssphäre zu gewährleisten, ist jedoch im Rahmen der Grundrechtsauslegung legitim. "Die Langfristigkeit der Menschen- und Bürgerrechtsbewegung stellt dem Verfassungsinterpreten die

59) U. Ramsauer, Die faktischen Beeinträchtigungen des Eigentums, 1980, S. 139 f.

Aufgabe, die ratio decidendi einer historischen Verfassungsentscheidung auf immer neue Gefährdungen und Problemkonstellationen zu übertragen"⁶⁰⁾.

Das Grundgesetz bindet aus der historischen Erkenntnis, daß die Grundrechte auch und im besonderem Maße von der Legislative mißachtet werden können, den Gesetzgeber an die Grundrechte. Es löst damit die von der Weimarer Republik offengelassene Frage nach der Verbindlichkeit der Grundrechte. In einem Punkt war schon unter der Geltung der Weimarer Reichsverfassung die Grundrechtsbindung des Gesetzgebers anerkannt. Bei Enteignungen gewährte die Eigentumsgarantie eine Entschädigung⁶¹⁾. Rechtsprechung und Staatsrechtslehre knüpften bei der Auslegung des Art. 14 GG zunächst an diese Entwicklung an und sahen die wesentliche Bedeutung der Eigentumsgarantie in Art. 14 Abs. 3 GG. Das Abwehrrecht des Art. 14 Abs. 1 GG blieb dagegen im Hintergrund. Erst die neuere Rechtsprechung des BVerfG⁶²⁾ scheint hier einen Wandel anzukündigen, indem sie den Kerngehalt des Art. 14 GG in der Bestandsgarantie erblickt. Will man jedoch die Paradoxie vermeiden,

60) D. Schwab, Eigentum und Verfassung, Der Staat 14, (1975), S. 116/124; Hervorhebung im Original; ähnlich R. Scholz, Identitätsprobleme der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie, NVwZ 1982, S. 337/338

61) vgl. zur Entwicklung des Eigentumsschutzes während der Weimarer Republik: G. Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reichs, 14. Aufl., 1933, Art. 153, Anm. 2 ff.

62) erste Andeutungen sind schon im Hamburger Deichordnungsgesetz-Urteil zu finden, vgl. E 24, S. 367/400 f.

den Gesetzgeber an die von ihm geschaffene (Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG) Eigentumsordnung zu binden⁶³⁾, muß man den klassischen Teilgehalt der Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG, nämlich das individuelle Abwehrrecht, für gesetzliche Eingriffe neu formulieren: Art. 14 GG hat auch einen Schutz vor inhaltsbestimmenden und nicht nur vor rechtsentziehenden Gesetzen zum Inhalt. Dieser Schutz ist ein Bestandsschutz, kein Entschädigungsschutz. Die bisherige Lösung, verfassungswidrige Inhaltsbestimmungen als (Legal-) Enteignung anzusehen⁶⁴⁾, hat das BVerfG deshalb ausdrücklich verworfen. Es begreift Inhaltsbestimmung und Enteignung als unterschiedliche Rechtsinstitute und nicht als unterschiedliche Ausprägungen desselben Rechtsgedankens. Eine neue Inhaltsbestimmung ändere die für alle geltende Rechtsordnung, während die Enteignung lediglich die Rechtsinhaberschaft einer durch die Rechtsordnung anerkannten Rechtsposition entziehe⁶⁵⁾. Eine unzulässige Inhaltsbestimmung könne der Betroffene nach Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG abwehren; er habe nicht das Recht, statt dessen eine Entschädigung zu verlangen⁶⁶⁾. Der Gesetzgeber habe bei

63) F. Baur, Die "NaBauskiesung" - oder wohin treibt der Eigentumsschutz, NJW 1982, S. 1734/1735, spricht von einem Zirkelschluß

64) zu den Kriterien der Verfassungswidrigkeit von Inhaltsbestimmungen, vgl. O. Kirminich, BK, Art. 14 GG, Drittbearb., Rn 125 ff.

65) BVerfG E 52, S. 1/27 f.; E 58, S. 137/145; E 58, S. 300/320, 330 f.

66) BVerfG E 58, S. 300/320

der Bestimmung von Inhalt und Schranken sowohl die grundgesetzliche Anerkennung des Privateigentums durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG als auch das Sozialgebot des Art. 14 Abs. 2 GG zu beachten⁶⁷⁾ und sie verhältnismäßig aufeinander abzustimmen⁶⁸⁾. Bewirke die objektiv-rechtliche Änderung der Eigentumsordnung einen individuellen Rechtsverlust, müsse der Gesetzgeber das Vertrauen der Betroffenen auf Fortbestand der alten Eigentumsordnung berücksichtigen und dem im Rahmen von Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG durch eine Übergangs- oder Entschädigungsregelung Rechnung tragen⁶⁹⁾. Das BVerfG spricht zwar davon, daß die neue Inhaltsbestimmung insofern eine Legalenteignung sei, und scheint so auf Art. 14 Abs. 3 GG zu verweisen⁷⁰⁾; in der Sache prüft es aber nicht, ob die neue Inhaltsbestimmung zum Wohl der Allgemeinheit erforderlich ist und eine Entschädigungsregelung enthält (Art. 14 Abs. 3 GG), sondern nur, ob der Gesetzgeber dem Vertrauen des Betroffenen ausreichend Rechnung getragen hat. "Er kann im Rahmen des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG durch eine angemessene und zumutbare Überleitungs-

67) BVerfG E 52, S. 1/29; E 58, S. 300/338 m.N.

68) BVerfG E 52, S. 1/29; E 58, S. 137/147 f. m.N.

69) BVerfG E 52, S. 1/ 28; E 58, S. 300/331 f.

70) BVerfG E 52, S. 1/28 macht die Zulässigkeit solcher inhaltsbestimmender Gesetze sogar ausdrücklich davon abhängig, ob die Voraussetzungen des Art. 14 Abs. 3 GG gegeben sind; U. Battis, Eigentumsschutz und Entschädigung, NVwZ 1982, S. 585/588, folgert daraus, daß bei der Abgrenzung von Enteignung und Sozialbindung weiterhin materielle Kriterien maßgeblich sind

regelung individuelle Rechtspositionen umgestalten"⁷¹⁾. Er ist nicht vor die Alternative gestellt, "die nach dem bisherigen Recht begründeten subjektiven Rechte entweder zu belassen oder unter den Voraussetzungen des Art. 14 Abs. 3 GG zu enteignen; er kann individuelle Rechtspositionen umgestalten, ohne damit gegen die Eigentumsgarantie zu verstoßen"⁷²⁾. Dies gilt auch, wenn die Überleitung zur neuen Eigentumsordnung durch Geldentschädigung erfolgen soll. Die noch ungewohnte Konsequenz, daß es im Rahmen von Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG einen Entschädigungsanspruch gibt, scheint das BVerfG nicht nur auf Überleitungsregelungen beschränken zu wollen. In der Pflichtexemplar-Entscheidung stellt es fest, daß "im Bereich des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG ... ungleiche Auswirkungen einer an sich gleichmäßigen Regelung zu berücksichtigen (sind)"⁷³⁾. Eine solche ungleiche Auswirkung sei bei einer allgemeinen Ablieferungspflicht mit generellem Vergütungsausschluß gegeben. Der Verfassungsverstoß kann also dadurch geheilt werden, daß für beson-

71) BVerfG E 58, S. 300/331; deutlich jetzt BVerfG, NJW 1983, S. 2433/2435, wonach für den eigentumsrechtlichen Vertrauensschutz die Maßstäbe gelten, die zur unechten Rückwirkung entwickelt wurden; diesen Prüfungsmaßstab hatte allerdings E 31, S. 275/293 noch ausdrücklich abgelehnt

72) BVerfG E 31, S. 275/285

73) BVerfG E 58, S. 137/150

dere Fälle die inhaltsbestimmende Norm eine Entschädigungsmöglichkeit vorsieht. Enteignung und Sozialbindung unterscheiden sich nach dieser Rechtsprechung somit nicht durch die Intensität des Eingriffs; es handelt sich um Eingriffe unterschiedlicher Qualität⁷⁴⁾. Bei Maßnahmen des Gesetzgebers ist damit der gesamte Bereich der sog. 'Aufopferungsenteignung'⁷⁵⁾ dem Art. 14 Abs. 3 GG entzogen⁷⁶⁾.

Nach dieser Interpretation hat Art. 14 GG für gesetzgeberische Maßnahmen folgende Teilinhalte:

- 1) Institutsgarantie: Sie sichert einen Grundbestand an Normen, die als Eigentum iSv Art. 14 GG bezeichnet werden, und verbietet, solche Sachbereiche der Privatrechtsordnung zu entziehen, die zum elementaren Bestand grundrechtlich geschützter Betätigung im vermögensrechtlichen Bereich gehören⁷⁷⁾.
- 2) Bestandsgarantie: Sie enthält ein Abwehrrecht gegen
 - a) Neue Inhaltsbestimmungen, die
 - aa) unverhältnismäßig oder sonst verfassungswidrig sind oder

74) G. Schwerdtfeger, Eigentumsgarantie, Inhaltsbestimmung und Enteignung; BVerfG E 58, S. 300 ("Naßauskiesung"), JuS 1983, S. 104/108; a.A. U. Battis, a.a.O., S. 588

75) vgl. dazu Werner Weber, Eigentum und Enteignung, in: Neumann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte, Bd. II 1954, S. 331/371

76) so jetzt deutlich BVerfG, NJW 1983, S. 2433/2435

77) BVerfG E 24, S. 367/389

- bb) an sich verhältnismäßig sind, aber dem Vertrauensschutz der bisherigen Rechtsinhaber nicht ausreichend Rechnung tragen;
 - b) Legalenteignungen, bei denen die Voraussetzungen des Art. 14 Abs. 3 GG fehlen.
- 3) Eine Entschädigungsgarantie kennt Art. 14 GG nur mittelbar:
- a) Da die rechtmäßige Enteignung eine Entschädigungsregelung voraussetzt (Art. 14 Abs. 3 S. 2 GG), ergibt sich der Entschädigungsanspruch im Falle der Enteignung nicht aus dem GG, sondern nur aus dem Enteignungsgesetz; sieht dieses den Anspruch nicht vor, gewährt Art. 14 GG nur die Bestandsgarantie.
 - b) Im Rahmen der inhaltsbestimmenden Gesetze kann Art. 14 GG Entschädigungsregelungen für unverhältnismäßige Auswirkungen und zum Ausgleich von Vertrauensschäden fordern.

Diese Systematik deckt einen abgestuften Grundrechtsschutz durch Art. 14 GG auf:

- 1) Am stärksten ist der Schutz der Vermögenssphäre, wenn er sich in Rechtspositionen konkretisiert:
 - a) Gegen individuelle Rechtsentziehungen ohne Änderung der Eigentumsordnung gewährt Art. 14 GG

- aa) einen Abwehranspruch, wenn die Entziehung nicht zum Wohle der Allgemeinheit geschieht oder sonst die Voraussetzungen des Art. 14 Abs. 3 GG fehlen⁷⁸⁾;
 - bb) anderenfalls eine gesetzliche Entschädigung.
 - b) Gegen Änderungen der Eigentumsordnung gewährt Art. 14 GG einen Vertrauensschutz, dem der Gesetzgeber durch Überleitungs- oder Entschädigungsregelungen Rechnung tragen muß.
- 2) Schwächer ist der Schutz in den anderen Fällen:
- a) Alle Vorschriften, die das Vermögen des Bürgers betreffen, müssen verhältnismäßig und sonst verfassungsmäßig sein;
 - b) subsidiär sichert die Institutsgarantie den Kernbestand einer privatrechtlichen Vermögensordnung.

Der Vermögensschutz nach Punkt 2 a) ist damit zwar nicht bewiesen. Er entspricht aber dem Sinn des Art. 14 GG, "dem Träger des Grundrechts einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich zu sichern und ihm dadurch eine eigenverantwortliche Gestaltung seines Lebens zu ermöglichen"⁷⁹⁾.

78) BVerfG E 56, S. 249/262 f.

79) BVerfG E 50, S. 290/339

Der Vermögensschutz fügt sich auch in die neuere Eigentumsdogmatik des BVerfG ein. Er verändert nicht die Eigentumsgarantie, sondern gibt ihr einen zusätzlichen Teilgehalt.

Die Einwendungen gegen einen Vermögensschutz erweisen sich von diesem Standpunkt aus als unbegründet:

In systematischer Hinsicht wird gegen einen Vermögensschutz zunächst eingewendet, Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG gebe den Auftrag zur rechtssatzmäßigen Ausformung des Eigentums; also könne nur rechtssatzmäßig geprägtes Eigentum durch Art. 14 GG geschützt sein⁸⁰⁾.

Dieser Einwand stellt eine petitio principii dar: Es werden nur solche Normen zu den inhaltsbestimmenden Gesetzen gezählt, die konkrete Rechtspositionen formen; daraus wird dann der Schluß gezogen, daß nur diese Rechtspositionen Eigentum iSv Art. 14 Abs. 1 GG seien. Mit derselben Berechtigung kann man den Kreis der inhaltsbestimmenden Normen weiter ziehen und alle Gesetze dazu rechnen, die die vermögensrechtlichen Belange des Bürgers betreffen.

80) H.-J. Papier, Beeinträchtigungen, a.a.O., S. 490; ders., Eigentumsgarantie und Geldentwertung, AöR 98 (1973), S. 528/533; ders., Besteuerung, a.a.O., S. 790

Als weiteres Bedenken gegen einen Vermögensschutz wird vorgetragen, eine neue Inhalts- und Schrankenbestimmung sei unzulässig, wenn sie vermögensmindernd sei⁸¹⁾. In diese Richtung weist die neuere Eigentumsrechtsprechung des BVerfG, wenn sie einen Vertrauensschutz bei inhaltsändernden Gesetzen anerkennt. Zwar ist dieser bisher nur auf Rechtspositionen und nicht abstrakt auf das Vermögen bezogen worden. Dies hat seinen Grund aber allein darin, daß das BVerfG noch nicht einen allgemeinen Vermögensschutz durch Art. 14 GG anerkannt hat. Es ist keine Konsequenz aus der Eigentumsrechtsprechung des BVerfG.

Auch das Argument, der Vermögensschutz habe eine "rechtsnivellierende Tendenz", da er den bisherigen Rechtsträgern nur dem Werte nach ihren Vermögensstand sichere⁸²⁾, geht fehl. Der Vermögensschutz soll nicht die Bestandsgarantie ersetzen, sondern nur (zusätzlicher) Teilgehalt einer differenzierten Eigentumsgewährleistung sein.

Damit erledigt sich auch der Einwand, der Vermögensschutz sprengte das tradierte Garantie- und Schrankensystem⁸²⁾.

81) H.-J. Papier, jeweils a.a.O.; W.-R. Schenke, a.a.O., S. 187

82) vgl. H.-J. Papier, Besteuerung, a.a.O., S. 790

83) H.-J. Papier, Besteuerung, a.a.O., S. 790

Weiter hält man der Vermögensgarantie entgegen, die Auferlegung von Geldleistungspflichten führe zur Vermögensminderung; ein Teilentzug des Eigentums lasse sich aber nicht mehr als Sozialbindung begreifen⁸⁴⁾. Gerade diese Folgerung ist unzutreffend. Inhaltstbestimmende Vorschriften können zu einem Rechtsentzug führen, ohne daß dem Betroffenen ein Abwehrrecht zusteht. Das ist, soweit es um konkrete Eigentumspositionen geht, vom BVerfG anerkannt: So räumt es dem Gesetzgeber die Befugnis ein, Rentenanwartschaften, die durch Art. 14 GG geschützt sind⁸⁵⁾, im Rahmen der Sozialbindung zu kürzen⁸⁶⁾; das Eigentum am Druckwerk kann mit der Verpflichtung verbunden werden, ein Exemplar der Druckstücke unentgeltlich abzuliefern⁸⁷⁾. Voraussetzung ist jeweils nur, daß es sich um eine verhältnismäßige Inhaltsbestimmung handelt. Gleiche Grundsätze müssen für den Vermögensschutz gelten.

Gegen den Vermögensschutz wird außerdem vorgebracht, es müsse zu einem Grundrecht auf Stabilität, zu einem Abwehrrecht gegen währungsgefährdende Staatsmaßnahmen führen; damit sei Art. 14 GG

84) W.-R. Schenke, a.a.O., S. 188

85) BVerfG E 53, S. 257/289; BVerfG, NJW 1983, S. 2433

86) BVerfG E 53, S. 257/293; E 58, S. 81/109 f.

87) BVerfG E 58, S. 137/144 f.

überfordert⁸⁸⁾. Hier wird der Grundrechtsschutz gegen seine angebliche Reichweite ausgespielt - eine unzulässige Argumentation. Sie erinnert an die Lehre vom Steuervorbehalt, die einen Eigentumsschutz gegenüber der Steuergewalt verneinte, weil anderenfalls die Steuer nur als entschädigungspflichtige Enteignung zu qualifizieren wäre. Auf der gleichen Linie würde im übrigen eine Argumentation liegen, die einen Eigentumsschutz überhaupt ablehnt, weil das Eigentümerbelieben (§ 903 BGB) mit dem Sozialstaatsprinzip unvereinbar sei. Selbstverständlich gewährt Art. 14 GG nicht eine 'Vermögenswertgarantie'; Art. 14 GG ist lediglich das einschlägige Grundrecht, soweit es um (mittelbare oder unmittelbare) staatliche Beeinträchtigungen des Vermögens geht. Die sich daraus ergebenden Fragen, welche vermögensbeeinträchtigenden Wirkungen dem Staat noch zugerechnet werden können und welche dieser Wirkungen zulässige Eigentumsbeschränkungen sind, stellen den Vermögensschutz nicht in Frage, sondern setzen ihn voraus.

Gegen einen Vermögensschutz wird schließlich vorgebracht, der Begriff des Gesamtvermögens sei weiter als die Summe der Eigentumsgegenstände, da er auch Erwartungen und Chancen umfasse⁸⁹⁾.

88) H.-J. Papier, Beeinträchtigungen, a.a.O., S. 491; ähnlich U. Scheuner, a.a.O., S. 45 FN 108

89) W.-R. Schenke, a.a.O., S. 187; ähnlich U. Scheuner, a.a.O., S. 45 FN 108, der den Vermögensbegriff für zu unbestimmt hält

Dieser Einwand verkennt jedoch die Bedeutung des Vermögensschutzes durch Art. 14 GG. Es handelt sich nicht darum, den Kreis der geschützten Objekte zu vergrößern; Art. 14 GG soll vielmehr nur das bestehende Vermögen gegen Zugriffe schützen, die sich nicht auf einzelne Teile, sondern auf das Ganze richten. Nicht eine Erweiterung des Eigentumsbegriffs, sondern der Schutz vor neuen Zugriffsmöglichkeiten des Staates ist das Anliegen des Vermögensschutzes⁹⁰⁾.

Art. 14 GG schützt somit das Vermögen gegen steuerliche Belastungswirkungen⁹¹⁾. Es gewährt ein Abwehrrecht gegen unverhältnismäßige oder sonst verfassungswidrige Steuern.

ee. Die Steuer als Inhaltsbestimmung des Eigentums

Da die Steuer das durch Art. 14 GG geschützte Vermögen belastet, stellt sie eine Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums dar⁹²⁾. Diese

90) O. Kimminich, Erweiterung des verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriffs?, Der Staat 14 (1975), S. 397/407 f.

91) ebenso K.-H. Friauf, Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, Jura 1970, S. 299/308; ders., Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, S. 480/488; W. Hoffmann (-Riem), a.a.O., S. 65; R. Wendt, Gebühr, a.a.O., S. 98 f.; ders., Besteuerung, a.a.O., S. 2115. P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, a.a.O., S. 20 ff. H. Draschka, a.a.O., S. 119; O. Kimminich, Eigentumsbegriff, a.a.O., S. 408 ff.; ders., BK, Art. 14, Rn 65

92) ebenso BVerfG E 19, S. 253/267 für die Kirchensteuer

Klassifizierung hängt nicht davon ab, ob die Inhaltsbestimmung rechtmäßig ist; denn eine Steuer, die den Inhalt des Eigentums in verfassungswidriger Weise bestimmt, wandelt sich nicht zu einer enteignenden Steuer, sondern löst den Abwehranspruch des Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG aus.

Welche Maßstäbe für die Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums gelten, ergibt sich nicht aus einem überpositiven Eigentumsbegriff oder der Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs. 2 GG, sondern unmittelbar aus Art. 14 GG⁹³⁾. "Der Gesetzgeber steht bei der Erfüllung des ihm in Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG erteilten Auftrags, Inhalt und Schranken des Eigentums zu bestimmen, vor der Aufgabe, das Sozialmodell zu verwirklichen, dessen normative Elemente sich einerseits aus der grundgesetzlichen Anerkennung des Privateigentums durch Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG und andererseits aus dem Sozialgebot des Art. 14 Abs. 2 GG ergeben"⁹⁴⁾. "Er hat dabei die schutzwürdigen Interessen der Beteiligten in einen gerechten Ausgleich und in ein ausgewogenes Verhältnis zu bringen ...Dem entspricht es, wenn Eigentumsbindungen stets verhältnismäßig sein müssen"⁹⁵⁾. Die abgestufte Verhältnismäßigkeit kommt in Art. 14 GG zum Ausdruck, wenn in Abs. 2 zwischen dem ruhenden

93) BVerfG E 58, S. 300/348

94) BVerfG E 52, S. 1/29

95) BVerfG E 58, S. 137/147 f.

Eigentum, das lediglich "verpflichtet", und dem Gebrauch des Eigentums, der "zugleich dem Wohl der Allgemeinheit dienen" soll, unterschieden wird. Das GG unterscheidet also zwischen Bestand und Gebrauch des Eigentums. "Die Befugnis des Gesetzgebers zur Inhalts- und Schrankenbestimmung (ist) um so weiter, je mehr das Eigentumsobjekt in einem sozialen Bezug und einer sozialen Funktion steht"⁹⁶⁾.

Die abgestufte Sozialpflichtigkeit des Eigentums erlaubt Aussagen über die unterschiedlichen Zugriffsmöglichkeiten der Steuer: Dem Steuerzugriff am ehesten zugänglich ist der Eigentumsgebrauch. Der Bestand ist grundsätzlich gegen die Steuer geschützt. Zum Bestand gehört auch - unabhängig von der Erwerbsquelle - der Eigentumszuwachs. Da bei einer Besteuerung dieses Zuwachses dem Eigentümer noch ein reales Mehr an Eigentümerfreiheit verbleibt, ist der Zuwachs der Steuer eher zugänglich als der konsolidierte Bestand⁹⁷⁾.

Art. 14 GG gewährt gegen die absolute Höhe der Steuerlast nur bei einem Verstoß gegen die abgestufte Verhältnismäßigkeit ein individuelles Abwehrrecht. Es scheint demnach, als lohne der interpretatorische Aufwand nicht, mit dem die

96) BVerfG E 50, S. 290/340; E 52, S. 1/32; E 58, S. 137/147 f.; BVerfG, NJW 1983, S. 2433/2434

97) P. Kirchhof, Art. Steuern, III: Grundzüge des Steuerrechts, in: HdWW Bd. 7, 1977, S. 324/329 f.; ders., Besteuerung, a.a.O., S. 243 ff., 270 ff.

Eigentumsgarantie für die Besteuerung erschlossen wurde. Denn es könnte eingewendet werden, das Verhältnismäßigkeitsprinzip bleibe gegenüber den steuerlichen Belastungswirkungen indifferent. Die Steuer sei nämlich zur Finanzierung des Staates geeignet, angesichts des nahezu unbegrenzten Finanzbedarfs könne niemals gesagt werden, daß gerade eine bestimmte Steuer nicht mehr nötig gewesen sei⁹⁸⁾.

Das Verhältnismäßigkeitsprinzip ist jedoch nicht auf das Rechtsinstitut der Steuer, sondern auf die konkrete Einzelsteuer zu beziehen⁹⁹⁾. Diese kann durchaus ungeeignet sein. Zu denken ist dabei an eine Steuer, deren Ertrag durch die Erhebungskosten aufgezehrt wird; unverhältnismäßig im engeren Sinne wäre eine Steuer, die an ein konkretes Eigentümerhandeln anknüpft und ihm in nicht vertretbarem Maße die Privatnützigkeit nimmt. Daß diese Verhältnismäßigkeitskontrolle Schwierigkeiten bereitet, ist in dem Problem der Abwägung an sich begründet, spricht aber nicht gegen eine solche Kontrolle von Steuergesetzen.

Gegen die hier vertretene Lösung könnte weiter eingewendet werden, ein solcher Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ließe sich möglicherweise auch aus Art. 2 Abs. 1 GG herleiten. Damit würde aber

98) D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 189 m.w.N. in FN 39

99) P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 238 FN 74

verkannt, daß das Verhältnismäßigkeitsgebot im Bereich der speziellen Freiheitsrechte deutlichere Konturen gewinnt¹⁰⁰⁾ und die Gleichheitsprüfung im Bereich der speziellen Freiheitsrechte spezifische Anknüpfungspunkte erhält¹⁰¹⁾. Daß der Steuergesetzgeber auch nach der hier vertretenen Auffassung sehr weitgehend auf das Vermögen der Bürger zugreifen kann, scheint m.E. eher für als gegen diese Lösung zu sprechen. Die Komplementarität von Steuer und Eigentum bedingt einen gegenseitigen Funktionsschutz, läßt im übrigen aber Raum für die politische Entscheidung. Den Bewilligungseifer des Parlaments kann die Eigentumsgarantie nur in Grenzfällen bremsen.

b. Die steuerliche Lastengleichheit

Wenn von Steuergerechtigkeit die Rede ist, ist zumeist nicht die absolute Grenze der Steuerbelastung, sondern das Problem der relativen Steuerlastverteilung gemeint. Die Gleichheit in der Lastentragung teilt mit allen anderen Gleichheitsfragen das Problem des Vergleichsmaßstabs. Für das Steuerrecht ist dieses Problem von besonderer Bedeutung, weil es weder eine allgemein akzeptierte noch eine aus der Natur der Sache folgende Sachgesetzlichkeit der Steuerverteilung gibt. Wenn allenfalls das Postulat der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit mit weitgehender Zustimmung rechnen kann, so ist an-

¹⁰⁰⁾ R. Wendt, Die Gebühr als Lenkungsmittel, 1975, S. 90/113; P. Kirchhof, Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, JZ 1982, S. 305/307

¹⁰¹⁾ P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 277 f.

gesichts der Unbestimmtheit des Begriffs Leistungsfähigkeit dieser Befund nicht widerlegt, sondern bestätigt. Ob die steuerliche Lastenverteilung überhaupt eine verfassungsrechtliche Bedeutung hat und wo sie gegebenenfalls zu verorten wäre, ist umstritten.

aa. Die verfassungsrechtliche Bedeutung der steuerlichen Lastengleichheit

D.G. Bodenheim hat jüngst die bisher unbestrittene Ansicht angegriffen, daß die Belastungswirkungen der Steuer an dem Gleichheitssatz zu messen seien und daß es verfassungsrechtlich relevante Maßstäbe der Steuerlastverteilung gäbe. Jeder Versuch, "einen genuin steuerrechtlichen Gerechtigkeitsmaßstab zu formulieren, der abzuheben wäre von dem allgemeinen Gerechtigkeits(wert-)urteil des Gesetzgebers über die vorgegebene Einkommens- und Vermögensverteilung", sei notwendig aporetisch und führe zu verfassungsdogmatischen Scheinproblemen¹⁰²⁾.

Da eine Basis für die Anwendung eines Maßstabs steuerlicher Lastengleichheit fehle, könne es auch kein steuerliches Subsystem geben, das sich nur mit der Einbindung der Belastungswirkungen befasse. Daher sei die Unterscheidung zwischen

102) D.G. Bodenheim, Zur verfassungsdogmatischen Reformulierung des Steuergerechtigkeitsproblems, Der Staat 17 (1978), S. 481/505

fiskalischen und nichtfiskalischen Steuern überflüssig¹⁰³⁾. Alle Steuern seien vielmehr direkt an den Grundrechten zu messen. Wende man ein Lastenverteilungsprinzip auf die Steuer an, so schaffe man eine "dogmatisch unbefriedigende Zäsur unter den den Steuergesetzgeber grundsätzlich bindenden Wertentscheidungen der sämtlichen Grundrechte (Art. 1 Abs. 3 GG)" und mache damit, ähnlich wie der Fiskalvorbehalt, die Frage des Schutzzumfangs der Grundrechte zu einer nach ihrer Anwendbarkeit¹⁰⁴⁾.

Der Argumentation von Bodenheim ist entgegengehalten worden, sie zerschlage das Problem der gerechten Lastenverteilung wie einen gordischen Knoten¹⁰⁵⁾. Die verfassungsrechtliche Durchdringung und Ordnung des Steuerrechts werde verhindert, wenn man die Steuerwirkungen individualisiere und dann direkt an den Grundrechten messe¹⁰⁶⁾.

Dieser Einwand entspricht nicht dem Anliegen Bodenheims. Bodenheim hat ausdrücklich betont, daß er nicht die verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerrechts leugne. Er wolle lediglich einer

103) D.G. Bodenheim, Der Zweck der Steuer, 1979, S. 227 ff., 237 ff.

104) D.G. Bodenheim, Zweck, a.a.O., S. 272 ff., Zitat S. 285

105) D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 80 f.

106) D. Birk, Buchbesprechung zu Bodenheim, Der Zweck der Steuer, StuW 1980, S. 68/69; ders., Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 80 f.

voreiligen verfassungsrechtlichen Systembildung vorbeugen. "Methodische Verfahrensweisen nach Art der Systemargumentation (scheinen) zumindest in einem verfassungsrechtlichen Zusammenhang Gefahr zu laufen, eine zu künstliche Sonde an ihren Gegenstand zu legen"¹⁰⁷⁾. Nach Bodenheim benötigt das Postulat der gerechten (Steuer-)Lastenverteilung selbst eine verfassungsrechtliche Standortbestimmung und Rechtfertigung und darf nicht a priori dem Gleichheitssatz als den Steuergesetzgeber bindendes Recht unterstellt werden¹⁰⁸⁾.

Entgegen der Ansicht von Bodenheim können jedoch die Belastungswirkungen der Steuer an dem Postulat der Lastengleichheit gemessen werden. Die grundsätzliche Berechtigung eines verfassungsrechtlichen Lastenverteilungsmaßstabs ergibt sich nämlich aus der verfassungsrechtlichen Erheblichkeit der Belastungswirkungen. Jede Belastung muß sich zunächst individuell am einschlägigen Freiheitsrecht messen lassen können; als Beschränkung eines Freiheitsrechts muß sie außerdem gleichheitskonform sein, denn das Freiheitsrecht verlangt eine gleichmäßige Anwendung. Einschränkungsmöglichkeiten darf der Gesetzgeber daher nur nach einheitlichen Kriterien

107) D.G. Bodenheim, Reformulierung, a.a.O., S. 505

108) anders der spezielle Gleichheitssatz des Art. 134 WRV: "Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei"

normieren. Die Belastungswirkungen der Steuer sind deshalb nur zu rechtfertigen, wenn sie für alle nach einheitlichen Maßstäben gemessen werden.

Die Lastengleichheit ist also notwendiger Bestandteil jeder Rechtfertigung der Belastungswirkungen. Das Postulat der Lastengleichheit teilt so das rechtliche Schicksal der Belastungswirkungen: Soweit diese in vollem Umfang an den Freiheitsrechten zu messen sind, gilt die Lastengleichheit uneingeschränkt; stehen den Belastungswirkungen andere grundrechtserhebliche Wirkungen gegenüber, kann die Lastengleichheit nur in dem Rahmen Geltung beanspruchen, in dem die Belastungswirkungen grundrechtserheblich sind. Das Ergebnis dieser Überlegung ist, daß die steuerliche Lastengleichheit nicht von außen an die Steuernormrechtfertigung herangetragen wird, sondern nur die Folge der Grundrechtserheblichkeit der Belastungswirkungen ist und damit von der verfassungsrechtlichen Beurteilung dieser Wirkungen abhängt. Die Lastengleichheit schiebt sich so nicht zwischen Steuernorm und Grundrecht, sondern folgt aus der Grundrechtsanwendung.

bb. Der Maßstab der steuerlichen Lastengleichheit

Das BVerfG entnimmt das Gebot steuerlicher Lastengleichheit dem Art. 3 Abs. 1 GG¹⁰⁹⁾.

109) so zuletzt BVerfG E 61, S. 319/343; E 63, S. 312/327

Der Gleichheitssatz stellt den Verfassungsinterpreten vor die Aufgabe zu entscheiden, ob die tatsächlichen Unterschiede zweier Sachverhalte eine rechtliche Ungleichbehandlung rechtfertigen. Da sich alle Sachverhalte in irgendeiner Beziehung unterscheiden, kann nicht jeder Unterschied eine rechtliche Differenzierung fordern oder rechtfertigen. Dieses Problem ist im Binnenbereich des Gleichheitssatzes nicht zu lösen, da Art. 3 Abs. 1 GG aus sich heraus keinen materiellen Maßstab für das Gleichheitsgebot bietet. Folglich müssen die Maßstäbe, in welcher Beziehung zwei Sachverhalte als gleich angesehen werden können, an den allgemeinen Gleichheitssatz herangetragen werden. Das BVerfG entnimmt sie auch dem sonstigen Verfassungsrecht, wenn es davon spricht, daß bei der Konkretisierung des Gleichheitssatzes die Wertentscheidungen des Grundgesetzes zu beachten seien¹¹⁰⁾.

Dabei unterscheidet es zwischen solchen Verfassungssätzen, die als spezielle Normen den allgemeinen Gleichheitssatz verdrängen, und solchen, die lediglich im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG als Differenzierungskriterium dienen. Zu der ersten Gruppe zählt das BVerfG die besonderen

¹¹⁰⁾ BVerfG E 43, S. 108/118 f.

Gleichheitssätze des Art. 3 Absätze 2 und 3 GG¹¹¹⁾, die Gleichstellung unehelicher Kinder nach Art. 6 Abs. 5 GG¹¹²⁾, die Chancengleichheit der Parteien¹¹³⁾ und die Wahlrechtsgleichheit¹¹⁴⁾.

Ursprünglich sieht das BVerfG auch Art. 6 Abs. 1 GG als speziellen Gleichheitssatz an¹¹⁵⁾. Es differenziert dann, ob der Betroffene Grundrechtsträger des Art. 6 Abs. 1 GG ist, und läßt eine Berufung auf Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG jedenfalls dann zu, wenn der Betroffene nicht unter Art. 6 Abs. 1 GG fällt¹¹⁶⁾. Später spricht es dem Art. 6 Abs. 1 GG nur normkonkretisierenden Charakter im Verhältnis zu Art. 3 Abs. 1 GG zu¹¹⁷⁾.

Zu den normausfüllenden Verfassungsbestimmungen zählt das BVerfG weiter die grundlegenden Verfassungsentscheidungen, insbesondere das Sozialstaatsprinzip¹¹⁸⁾.

Eine besondere Bedeutung kommt dem Gleichheitssatz im Bereich der Freiheitsrechte zu¹¹⁹⁾. Grund-

111) BVerfG E 9, S. 237/248

112) BVerfG E 8, S. 210/221; E 17, S. 280/286; E 25, S. 167/173

113) BVerfG E 52, S. 63/89

114) BVerfG E 4, S. 375/382 f.

115) BVerfG E 9, S. 237/248

116) BVerfG E 13, S. 290/298 f.

117) BVerfG E 43, S. 108/118 f.; E 61, S. 319/343

118) BVerfG E 29, S. 402/412; E 43, S. 108/118 f.

119) vgl. auch J. Schwabe, a.a.O., S. 392 f.; J. Isensee, Die typisierende Verwaltung, 1976, S. 141 f.

sätzlich enthält jedes Freiheitsrecht auch Aussagen zum Gleichheitssatz. Wenn einzelne Grundrechte nicht allen Menschen, sondern nur Deutschen zustehen, darf der Gesetzgeber bei der Regelung des einschlägigen Sachbereichs diese Differenzierung fortführen, muß es aber nicht¹²⁰⁾; handelt es sich bei dem Grundrecht dagegen um ein Menschenrecht, ist dem Gesetzgeber die Gleichheit von Deutschen und Ausländern vorgegeben.

Die gleichheitserheblichen Aussagen des Freiheitsrechts sind jedoch nicht auf den Kreis der Grundrechtsberechtigten beschränkt. Trifft der Gesetzgeber im Bereich der Freiheitsrechte Regelungen, sieht er sich meist abgestuften Schranken des Grundrechts gegenüber. Diese Vorgaben sind für ihn auch im Hinblick auf den Gleichheitssatz verbindlich. Erlaubt etwa Art. 13 GG Eingriffe unterschiedlicher Intensität bei Wohn- und Geschäftsräumen¹²¹⁾, so ist damit gleichzeitig die Aussage getroffen, daß das Unterscheidungskriterium zwischen beiden, nämlich der Zugang für die Öffentlichkeit, Unterschiede in den staatlichen Zutrittsmöglichkeiten

120) die einfachgesetzliche Erweiterung des Versammlungsrechts ist daher zulässig, vgl. Art. 8 Abs. 1 GG ("alle Deutschen") einerseits, § 1 Abs. 1 VersG ("jedermann") andererseits

121) BVerfG E 32, S. 54/75

zu tragen vermag. Im Ergebnis werden so die Maßstäbe für den Gleichheitssatz der Schranken-systematik des Freiheitsrechts entnommen; sie müssen sich an diesem Freiheitsrecht messen lassen.

Verdeutlichen läßt sich dies anhand von Art. 12 GG: Das BVerfG interpretiert auch hier das Gleichbehandlungsgebot im Sinne relativer Gleichheit und prüft, ob Gleiches ungleich oder Ungleiches gleich behandelt wird. Eine berufliche Ungleichbehandlung bedürfe einer Rechtfertigung aus der Schrankensystematik des Art. 12 GG: Das Differenzierungskriterium sei nur zulässig, wenn es die Berufsbeschränkung der benachteiligten Gruppe zu tragen vermöge. Das Merkmal der "öffentlichen Anerkennung" könne folglich die Dentisten hinsichtlich der Kassenzulassung nicht in zwei Gruppen spalten, denn die "öffentliche Anerkennung" sei kein Grund, die Kassenzulassung zu verweigern¹²²⁾. Eine Gleichbehandlung sei unzulässig, wenn eine Beschränkung der Berufsfreiheit bei einem abgrenzbaren Teil der betroffenen Sachverhalte überhaupt nicht¹²³⁾ oder nicht in dem gleichen Maße¹²⁴⁾ erforderlich sei, oder wenn die formal einheit-

122) BVerfG E 25, S. 236/251 f.

123) BVerfG E 40, S. 196/224 (Möbelfernverkehr)

124) BVerfG E 34, S. 71/78 ff. (einheitlicher Sachkundenachweis im Einzelhandel)

liche Beschränkung in einzelnen abgrenzbaren Fällen Auswirkungen hätte, die unverhältnismäßig seien¹²⁵⁾.

Der Gleichheitssatz korrespondiert hier mit dem der Stufentheorie zugrundeliegenden Grundsatz der Verhältnismäßigkeit¹²⁶⁾. Die "verhältnismäßige Gleichheit" nimmt ihren Maßstab aus den Gesichtspunkten, die bei der Verhältnismäßigkeitskontrolle zu berücksichtigen sind. Sie ist mehr als ein Willkürverbot¹²⁷⁾.

Das Beispiel des Art. 12 GG zeigt auch, daß es Unterschiede bei den Differenzierungskriterien gibt. Seit dem Apothekenurteil¹²⁸⁾ trennt das BVerfG zwischen subjektiven und objektiven Berufswahlbeschränkungen. Eine subjektive Beschränkung "legitimiert sich aus der Sache heraus ... Der Gesetzgeber konkretisiert und 'formalisiert' nur dieses sich aus einem vorgegebenen Lebensverhältnis ergebende Erfordernis; dem Einzelnen wird ... nur etwas zugemutet, was er grundsätzlich der Sache nach ohnehin auf sich nehmen müßte, wenn er den Berufsordnungsgemäß ausüben will"¹²⁹⁾. Eine

125) BVerfG E 14, S. 19/23 ff. (Ladenschluß für Warenautomaten); E 30, S. 292/327 (Bevorratungspflicht für Erdölerzeugnisse); E 38, S. 61/89 (Straßengüterverkehrsteuer)

126) so im Ansatz auch J. Schwabe, a.a.O., S. 393; zum Verhältnis der Gleichheit zur Verhältnismäßigkeit vgl. P. Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, 1961, S. 29 f.

127) BVerfG E 7, S. 377/404 (Apotheken); E 37, S. 342/353 f. (Gleichbehandlung der Prüflinge bei der juristischen Staatsprüfung)

128) vgl. vorige FN

129) BVerfG E 7, S. 377/406 f.

objektive Beschränkung gründet sich dagegen auf eine Forderung, die von außen an die berufliche Betätigung herangetragen wird. "Ihre Erfüllung ist dem Einfluß des Einzelnen schlechthin entzogen"¹³⁰⁾. Bei der subjektiven Berufswahlbeschränkung ist der Beschränkungsgrund berufsbezogen: Er bedarf lediglich einer Rechtfertigung aus dem konkret ausgeübten Beruf. Die objektive Beschränkung folgt dagegen aus einem nicht notwendig mit dem Beruf verknüpften Allgemeininteresse.

Wendet man diese Rechtsprechung auf das berufliche Gleichbehandlungsgebot an, zeigt sich, daß es zwei Arten beruflicher Differenzierungskriterien gibt: Eine Ungleichbehandlung kann sich aus der beruflichen Tätigkeit heraus legitimieren ("subjektive Differenzierung"); eine zusätzliche Rechtfertigung ist dann überflüssig. Die Ungleichbehandlung kann in Ausnahmefällen aber auch mit außerberuflichen Erwägungen begründet werden ("objektive Differenzierung").

Art. 14 GG weist gegenüber den anderen Freiheitsrechten die Besonderheit auf, daß er nicht von einem fest vorgegebenen Freiheitsraum ausgeht, sondern in Abs. 1 S. 2 dem Gesetzgeber den Auftrag gibt, Inhalt und Schranken des Eigentums zu bestimmen. Auch bei dieser "Ge-

¹³⁰⁾ BVerfG E 7, S. 377/407

setzung im Grundrechtsbereich"¹³¹⁾ ist der Gesetzgeber verpflichtet, eine verhältnismäßige Gleichheit herzustellen. Die Verhältnismäßigkeit orientiert sich dabei an der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Eigentums (Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG) und der Sozialbindung des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 GG). Die Sozialbindung erfaßt das ruhende Eigentum (Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG) und den Eigentumsgebrauch (Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG). Folglich kann die Steuer als Inhaltsbestimmung des Eigentums nur nach der abgestuften Sozialpflichtigkeit des Eigentums differenziert werden.

Art. 14 GG kennt ebenso wie Art. 12 GG zwei unterschiedliche Arten von Grundrechtsbeschränkungen: Zum einen legitimiert das Eigentum selbst gesetzliche Regelungen. Die Sozialpflichtigkeit konkretisiert sich hier aus dem Eigentum; dem Eigentümer wird nur etwas zugemutet, was er grundsätzlich der Sache nach ohnehin auf sich nehmen müßte, wenn er sein Eigentum ordnungsgemäß verwalten will. Ein Beispiel ist die Polizeipflicht des störenden Eigentums (Zustandsstörer). Andere Regelungen nehmen das Eigentum in die Pflicht, um die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe zu ermöglichen. Diese Art der Sozialbindung hat im wesentlichen Aufmerksamkeit gefunden, wenn es um die Abgrenzung zur Enteignung ging. Folgt man der

¹³¹⁾ P. Häberle, a.a.O., S. 126 ff.; vgl. auch P. Lerche, Übermaß, a.a.O., S. 98 ff.

neueren Eigentumsrechtsprechung des BVerfG, muß sich das Problem dieser Sozialbindung neu stellen: Es geht nicht um die Entschädigungsfrage, sondern darum, ob die Regelung als Sozialbindung überhaupt zulässig ist¹³²⁾.

Die Unterscheidung zwischen beiden Arten der Sozialbindung ist in Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG zum Ausdruck gekommen: Soweit der Gesetzgeber den Inhalt des Eigentums bestimmt, ist die Regelung allein aus dem Eigentum verständlich; will er das Eigentum¹³³⁾ für andere Zwecke in Anspruch nehmen, schränkt er das Freiheitsrecht ein. Die Sozialbindung kann daher eigentumsimmanent oder eigentumsbegrenzend sein.

Beide Arten von Sozialbindung bedienen sich unterschiedlicher Differenzierungsmerkmale. Soweit das Eigentum selbst die gesetzliche Regelung legitimiert, kann nur unterschiedliches Eigentum eine Ungleichbehandlung rechtfertigen. Wird das Eigentum dagegen in die Pflicht genommen, damit eine öffentliche Aufgabe erfüllt werden kann, folgt die Ungleichbehandlung aus den Erfordernissen, die das betreffende Sachgebiet stellt.

132) BVerfG E 52, S. 1/27 f.; E 58, S. 300/330 f.

133) nicht zu verwechseln mit konkreten Eigentumspositionen! Will der Gesetzgeber nur den Rechtsinhaber austauschen, handelt es sich um eine Legalenteignung, deren Zulässigkeit an Art. 14 Abs. 3 GG zu messen ist

Die Steuer kann sowohl von der eigentumsimmanen als auch der eigentumsbeschränkenden Sozialbindung erfaßt werden. Da das Eigentum notwendig die Steuer voraussetzt, legitimiert sich die Steuer ohne weitere Begründung aus dem Eigentum. Das Maß der Steuer bestimmt sich daher grundsätzlich nach der eigentumsimmanen Sozialbindung¹³⁴⁾. Es handelt sich um die steuerliche Lastengleichheit. Sie ist eigentumsbezogen. Der Steuergesetzgeber darf und muß auf unterschiedliches Eigentum unterschiedlich reagieren. Die Steuerlastverteilung folgt der Abstufung in Art. 14 Abs. 2 GG: Die Steuerpflicht des Eigentumsgebrauchs und des Eigentumsbestands ist somit vorausgesetzt und bedarf keiner weiteren Begründung. Art. 14 GG sichert so die Lastengleichheit unter den Eigentümern¹³⁵⁾. Dieser Eigentumsbezug erlaubt beispielsweise eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips: Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kann sich nur auf bestehendes Eigentum, das Erworbene, nicht auf die Erwerbsfähigkeit beziehen; Leistungsfähigkeit ist also Zahlungsfähigkeit¹³⁶⁾.

134) P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, a.a.O., S. 23 ff., ordnet die (Finanz-)Steuer den inhaltsbestimmenden Gesetzen zu; anders R. Wendt, Gebühr, a.a.O., S. 99 ff.; H. Draschka, a.a.O., S. 127 f., die eine Schrankenbestimmung annehmen

135) P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 269 f.

136) P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 226 f.; ders., Steuergerechtigkeit, a.a.O., S. 306 f.

Im Ergebnis sind die Maßstäbe der Belastungsgleichheit dem Art. 14 GG zu entnehmen. Ein Rückgriff auf Art. 3 Abs. 1 GG ist daher zumindest mißverständlich¹³⁷⁾. Art. 14 GG hat im Tatbestand der gleichheitswidrigen Enteignung seit jeher einen besonderen Bezug zum Gleichheitssatz und wird insoweit als besondere eigentumsrechtliche Ausprägung desselben angesehen¹³⁸⁾. Das Gebot steuerlicher Lastengleichheit kann direkt dem Art. 14 GG zugeordnet werden¹³⁹⁾.

3. Die Maßstäbe für die Gestaltungswirkungen

Auch die Gestaltungswirkungen der Steuer sind grundsätzlich - unabhängig von der gesetzgeberischen Zielsetzung - grundrechtsrelevant. Die Besonderheit der gestaltenden Steuer besteht darin, daß sie von der Lastengleichheit abweicht, weil ihr Verteilungsmaßstab nicht der konkreten Eigentumslage entlehnt, sondern an sie herangetragen wird. Angesprochen ist so nicht nur die Motivationssteuer, die dem Steuerpflichtigen eine "Wahlschuld"¹⁴⁰⁾ auferlegt, der steuerlichen Verhaltensempfehlung zu folgen oder die Steuerbelastung auf sich zu nehmen. Auch die Umverteilungs- und Erdrosselungssteuer sind ge-

137) P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, a.a.O., S. 39; ders., Steuergerechtigkeit, a.a.O., S. 308

138) R. Stödter, Öffentlich-rechtliche Entschädigung, 1933, S. 190; Wolff-Bachof, VerwR I, S. 526; E. Stein, Staatsrecht, 8. Aufl., 1982, S. 168; P. Badura, Eigentum, in: Benda/Maihofer/Vogel, (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts, 1983, S. 653/674

139) P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 277 ff.; H.H. von Arnim, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 286/318; K. Vogel, Lenkungssteuern, a.a.O., S. 527

staltende Steuern, da sie nicht nach der tatsächlichen, sondern der angestrebten Eigentums-lage ausgerichtet sind.

Gestaltungswirkungen können in den Schutzbereich verschiedener Grundrechte fallen. Häufig ist Art. 12 GG einschlägig. Ob auch Art. 14 GG Bedeutung für die Gestaltungswirkungen hat, ist nicht unbestritten. Die früher in der Staatsrechtslehre und der Verfassungsrechtsprechung vorherrschende Meinung stellt die Gestaltungswirkungen, soweit sie überhaupt grundrechtsrelevant sind, immer von Art. 14 GG frei, läßt also Abweichungen von der Lastengleichheit zu jedem (verfassungsmäßigen) Lenkungszweck zu¹⁴¹⁾. Die völlige Ignorierung der Belastungswirkungen lenkender Steuern ist jedoch auf Kritik gestoßen. "Mag es auch legitim sein, dem Bürger zu einem bestimmten Zweck ein bestimmtes, wenn auch in den tatbestandlichen Bereich eines Grundrechts fallendes Verhalten abzufordern, so besagt das noch nichts dafür, inwieweit ihm zum selben Zweck auch eine Vermögenseinbuße, die an Art. 14 GG zu messen ist, abverlangt werden kann" ¹⁴²⁾.

140) P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt, a.a.O., S. 60

141) vgl. oben S. 117 ff.

142) R. Wendt, Der Garantiergehalt der Grundrechte und das Übermaßverbot, AöR 104 (1979), S. 414/471 f.

Während K. Vogel in jedem Fall der steuerlichen Lastengleichheit den Vorrang geben will, also Gestaltungswirkungen nur dort für unbedenklich hält, wo die Belastungswirkungen grundrechtskonform sind¹⁴³⁾, schlägt D. Birk eine differenzierende Lösung vor: Er unterscheidet, ob die Gestaltungswirkungen oder die Belastungswirkungen verfassungswidrig sind. Beide Kategorien - der Grundrechtsschutz gegen die Gestaltungswirkungen und das Postulat der Lastengleichheit - hätten nicht dasselbe Gewicht, denn die Lastengleichheit sei zwar ein verfassungsrechtliches Postulat, habe aber nicht die Wirkung eines stringenten Verfassungssatzes. Daraus leitet D. Birk folgenden Prüfungsvorgang ab: Verstießen die Gestaltungswirkungen gegen das GG, sei die Steuer immer verfassungswidrig. Dagegen führe nicht jeder Verstoß der Belastungswirkungen gegen die Lastengleichheit zu demselben Ergebnis. Der Lastenverteilungsmaßstab habe zwar ein Eigengewicht. Er könne sich aber nicht in jedem Fall gegen die Gestaltungswirkungen durchsetzen. Vielmehr sei ein mehrstufiger Prüfungsvorgang nötig: Zunächst müsse gefragt werden, ob die Gestaltungswirkungen überhaupt beabsichtigt seien; denn unbeabsichtigte Wirkungen können einen Verstoß gegen die Lastengleichheit niemals rechtfertigen. Bei gezielten Gestaltungen müsse dann geprüft werden, ob eine "verteilungsgerechte Alternative" zur Verfügung stehe. Sei das nicht

143) K. Vogel, Steuergerechtigkeit, a.a.O., S. 413 ff.; ders., Lenkungssteuern, a.a.O., S. 526 f.

der Fall, müsse der Gesetzgeber die Abweichung vom Verteilungsmaßstab möglichst gering halten. Stehe fest, daß weder eine Alternative bestehe noch die Beeinträchtigung der Lastengleichheit verkleinert werden könne, müsse über die Verfassungsmäßigkeit durch eine Abwägung entschieden werden¹⁴⁴⁾.

D. Birk entwickelt diese Konzeption nicht anhand von Art. 14 GG, da er einen Eigentumsschutz gegen die Steuerbelastung verneint. Hier wird der gegenteilige Ansatz vertreten. Daraus folgt, daß auch die Frage, wann zu Gestaltungszwecken von der Lastengleichheit abgewichen werden darf, aus der Eigentumsdogmatik zu lösen ist. Die Belastung mit einer gestaltenden Steuer ist nicht mehr als eigentumsimmanente Sozialbindung zu verstehen, da sie sich auf das Gestaltungsanliegen des Gesetzgebers, nicht auf die bestehende Eigentumslage stützt. Die gestaltende Steuer gehört daher zu den eigentumsbegrenzenden Normen. Die Konkurrenz zwischen Steuergestaltung- und belastung ist somit nichts anderes als die Konkurrenz zwischen eigentumsimmanenter und eigentumsbegrenzender Sozialbindung¹⁴⁵⁾. Für letztere gilt, wie ein

¹⁴⁴⁾ D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 236 ff.

¹⁴⁵⁾ ähnlich P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 226 FN 41: die verfassungsrechtliche Unterscheidung zwischen 'fiskalischen' und 'nicht fiskalischen' Steuerzwecken habe bei der Prämisse anzusetzen, daß die 'fiskalische' Steuer sich nur auf das Privateigentum stütze

Blick auf Art. 12 GG (objektive Berufswahlbeschränkung) zeigt, ein erheblich strengeres Maß als für erstere. Gestaltende Steuern, die ihren Belastungsmaßstab nicht den bestehenden Eigentumsverhältnissen entnehmen, sind daher nur in Ausnahmefällen zulässig.

III. Die Folgerungen für die Vermögensteuer

Aus der Bindung der Steuergewalt an die Grundrechte ergeben sich weitreichende Folgerungen für die Vermögensteuer. Die finanzwissenschaftlichen und rechtspolitischen Argumente für und gegen die Vermögensteuer können nämlich in ein verfassungsrechtliches Bezugsfeld gesetzt und rechtlich gewichtet werden. Es entsteht so ein neues Bild von der verfassungsrechtlichen Struktur der Vermögensteuer.

1. Die verfassungsrechtliche Beurteilung der vermögensteuerlichen Belastungswirkungen

Die Vermögensteuer bewirkt wie jede andere Steuer primär eine Belastung des Steuerpflichtigen. Prüfungsmaßstab für diese Wirkung ist allein Art. 14 GG, und zwar sowohl im Hinblick auf die Belastungshöhe als auch hinsichtlich der Belastungsgleichheit.

Die Höhe der vermögensteuerlichen Belastung wird im wesentlichen bestimmt durch den Steuertarif, die vermögensteuerliche Lastengleichheit durch das Steuerobjekt. Da sich die Bedeutung des Tarifs erst durch die Anwendung auf die Bemessungsgrundlage ergibt, mittels der das Steuerobjekt quantifiziert wird, ist vorrangig das Steuerobjekt verfassungsrechtlich zu prüfen.

a. Das Vermögen an sich als Maßstab der Belastungsgleichheit

Im Mittelpunkt der finanzwissenschaftlichen und steuerpolitischen Rechtfertigung der Vermögensteuer steht der Gedanke, das Vermögen an sich sei Zeichen einer besonderen Leistungsfähigkeit. Auch der Gesetzgeber hat schon immer die Vermögensteuer maßgeblich auf diesen Gesichtspunkt gestützt. Die Leistungsfähigkeit des Vermögens bestehe darin, daß es im Notfall konsumiert werden könne, daß es bessere Erwerbsmöglichkeiten eröffne und daß es Realnutzungen ermögliche.

Für die verfassungsrechtliche Beurteilung der Vermögensteuer ist es nicht von Belang, mit welchen Argumenten die Finanzwissenschaft die Leistungsfähigkeit des Vermögens an sich bejaht. Die steuerliche Anknüpfung an das Gesamtvermögen legitimiert sich nämlich aus sich heraus. Wenn die Steuer Inhalt einer privatenützigen Eigentumsordnung ist, findet sie ihre Rechtfertigung im Eigentum. Die Eigentumsgarantie wirkt so als "steuerrechtsleitendes Prinzip"¹⁴⁶⁾. Die Steuerpflicht auch des Eigentumsbestandes wird bestätigt durch Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG: "Auch die bloße Innehabung von Eigentum 'verpflichtet'"¹⁴⁷⁾.

146) P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 269 ff.

147) P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 273

In welchem Umfang der Vermögensbestand nach Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG zur Steuer herangezogen werden kann, bestimmt sich aus der Rechtsnatur des Steuerzugriffs. Dieser ist periodisch angelegt, setzt also auf Dauer beststeuerbares Eigentum voraus. Die Steuerpflicht darf daher nur so weit gehen, daß es dem Eigentümer im Regelfall möglich ist, auch nach Steuerzahlung sein Eigentum zu behalten. Daher muß die Steuer so bemessen sein, daß sie aus den Normalerträgen des Vermögens zahlbar ist¹⁴⁸⁾.

b. Die erhöhte Besteuerung der fundierten Einkünfte

Die Finanzwissenschaft rechtfertigt die Vermögensteuer mit dem Argument, diese sei erforderlich, um die zusätzliche Leistungsfähigkeit zu erfassen, die in den fundierten Einkünften enthalten sei. Objekt dieser Steuer ist also nicht der Vermögensbestand, sondern der Vermögenszuwachs. Auch der Zuwachs an Eigentum ist nach der Grundentscheidung des Art. 14 GG steuerpflichtig, ohne daß es einer weiteren Begründung bedarf¹⁴⁹⁾.

aa. Die Berechtigung einer erhöhten Besteuerung

Die fundierten Einkünfte unterscheiden sich von anderen durch die Einkunftsquelle. Sie sind die Früchte des Vermögens, während andere Ein-

148) P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 273 ff.

149) P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 270 ff.

künftige Ergebnis der Arbeit sind. Ob dieser Unterschied es erlaubt, beide Einkunftsarten unterschiedlich zu besteuern, bedarf der näheren Prüfung.

Das BVerfG greift den Gedanken, daß das Ergebnis der eigenen Arbeit besonderen Schutz verdient, auf, indem es die "eigene Leistung" als Merkmal der Eigentumsgarantie herausstellt¹⁵⁰⁾. Ursprünglich stellt es noch den eigenen Kapitalaufwand gleichberechtigt neben die eigene Leistung und begründet damit den eigentumsrechtlichen Schutz des Gewerbebetriebs als Sach- und Rechtsgesamtheit¹⁵¹⁾.

Es verwendet dann das Kriterium der eigenen Leistung, um im Einzelfall zu unterscheiden, wann einer öffentlich-rechtlichen Position, insbesondere einem Rentenanspruch oder einer Rentenanwartschaft, Eigentumsschutz zukomme. Dies hänge davon ab, "wie weit sie sich als Äquivalent eigener Leistung erweist oder auf staatlicher Gewährung beruht"¹⁵²⁾.

Später geht das Gericht dazu über, die eigene Leistung nicht nur zur Begründung des Eigentumschutzes heranzuziehen, sondern auch sein Maß von dem Kriterium der eigenen Leistung abhängig zu machen. Dieser Wandel deutet sich zu-

150) Dieser Gesichtspunkt ist auch in der Literatur anerkannt, vgl. H. Sendler, Zum Wandel der Auffassung vom Eigentum, DÖV 1974, S. 73/82; kritisch W. Leisner, Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum, 1978, S. 67 ff.

151) BVerfG E 1, S. 264/277 f.

152) BVerfG E 14, S. 288/293 f.; ebenso E 22, S. 241/253; E 24, S. 220/226

nächst nur an, wenn das BVerfG davon spricht, daß Art. 14 GG "vor allem den durch eigene Arbeit und Leistung erworbenen Bestand an vermögenswerten Gütern schützt"¹⁵³⁾. Präzisiert wird diese Erweiterung dann im Mitbestimmungsurteil: "Soweit es um die Funktion des Eigentums als Element der Sicherung der persönlichen Freiheit des Einzelnen geht, genießt dieses einen besonders ausgeprägten Schutz. Damit hängt es etwa zusammen, ... daß die eigene Leistung als besonderer Schutzgrund für die Eigentümerposition anerkannt worden ist"¹⁵⁴⁾. Daß die eigene Leistung Differenzierungskriterium bei der Inhalts- und Schrankenbestimmung nach Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG ist, kommt dann in den späteren Rentenentscheidungen zum Ausdruck: Art. 14 GG schütze die rentenversicherungsrechtlichen Positionen insgesamt, nicht nur, soweit ihr Eigenleistungen entsprächen¹⁵⁵⁾. Inhalt und Schranken dieser Rechtsposition könne der Gesetzgeber nicht unabhängig davon bestimmen, "inwieweit der Eigentümer eine solche Position durch eigene Leistung erworben hat"¹⁵⁶⁾.

153) BVerfG E 30, S. 292/334; ähnlich E 31, S. 229/239

154) BVerfG E 50, S. 290/340

155) BVerfG E 53, S. 257/292; E 58, S. 81/109

156) BVerfG E 58, S. 81/112; ähnlich E 53, S. 257/292; zustimmend J. Isensee, Der Sozialstaat in der Wirtschaftskrise, in: FS für Broermann, 1982, S. 365/378 ff.

Der Begriff der eigenen Leistung wird jedoch nirgends definiert¹⁵⁷⁾. In der Entscheidung zum Schornsteinfeger-Kehrbezirk stellt das BVerfG ihn noch in Antithese zum Kapitaleinsatz¹⁵⁸⁾, während die Entscheidungen zum Eigentumsschutz öffentlich-rechtlicher Positionen ganz offensichtlich nicht darauf abstellen, woher die Mittel stammen, mit denen die Positionen erworben wurden.

Trotz dieser Unklarheit zieht das BVerfG den Gedanken der eigenen Leistung zur Rechtfertigung der Fundustheorie heran. Diese erscheint dem Gericht in einer früheren Entscheidung zur Gewerbesteuer noch unproblematisch: Ob die Fundustheorie die Gewerbesteuer rechtfertigen könne, sei an sich zwar fraglich; sie und die Äquivalenztheorie hätten jedenfalls die Gewerbesteuer getragen, und das GG habe das Nebeneinander von Einkommen- und Realsteuern in Art. 105 Abs. 2 GG ausdrücklich vorgesehen¹⁵⁹⁾. Später läßt es die Bezugnahme auf die Kompetenzordnung fallen: "Es ist ... verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das in der Regel weitgehend 'leistungslos' aus dem Vermögen fließende Einkommen durch Einkommen-

157) W. Leisner, Wertzuwachsbesteuerung, a.a.O., S. 70 ff.

158) BVerfG E 1, S. 264/277 f.

159) BVerfG E 13, S. 331/348

und Vermögensteuer stärker besteuert wird als das Eigentum, das aus der Verwendung der Arbeitskraft fließt. Denn um Vermögenseinkünfte zu erzielen, bedarf es allgemein nicht des zur Erzielung von Einkünften aus einer Tätigkeit notwendigen persönlichen Einsatzes und der sich daraus ergebenden Gebundenheit, die mit einer Einschränkung der Lebensgestaltungsmöglichkeit verknüpft ist"¹⁶⁰⁾.

Als Prüfungsmaßstab hat das BVerfG Art. 3 Abs. 1 GG angesehen. Daher können die Erwägungen des BVerfG hier nicht ohne weiteres übernommen werden. Es reicht nämlich nicht jedes irgendwie einleuchtende Differenzierungskriterium. Vielmehr muß die steuerliche Lastengleichheit eigentumsbezogenen Gesichtspunkten folgen. Dieser Eigentumsbezug ist jedoch gewahrt, wenn man auf die Art des Eigentumserwerbs abstellt. Daher kann eine erhöhte Besteuerung fundierter Einkünfte auch im Rahmen des speziellen Gleichheitssatzes des Art. 14 GG gerechtfertigt werden¹⁶¹⁾.

bb. Die Technik der erhöhten Besteuerung

Die Vermögensteuer erhöht nicht den Einkommensteuertarif für bestimmte Einkunftsarten, sondern knüpft statt dessen direkt an den Vermögensbestand an und macht ihn zum Steuerobjekt. Im ökonomischen Schrifttum ist diese

¹⁶⁰⁾ BVerfG E 43, S. 1/7; dagegen B. Fischer, Erbschaft- und Vermögensteuer, StuW 1978, S. 345/349 f.

¹⁶¹⁾ ebenso P. Kirchhof, Die Rückwirkung steuerkonkurrenzlösender Rechtssätze, DStR 1979, S. 275

Verfahrensweise auf Kritik gestoßen: "Die Strömungsgröße Einkommen (soll) mit der Bestandsgröße Vermögen erfasst werden, und das ist ökonomisch nicht sinnvoll. Die Vermögensteuer degeneriert dann zu einer Hilfseinkommensteuer. Diese ist vom Ansatz her auch für die Diskriminierung bestimmter Einkommensarten, auch des aus Vermögen fließenden Einkommens, ungeeignet, denn das ließe sich - wenn politisch gewollt - in der Einkommensteuer weitaus besser realisieren"¹⁶²⁾.

Ob dies ausreicht, auch verfassungsrechtlich eine Ungeeignetheit anzunehmen, erscheint allerdings fraglich. Im juristischen Sinn ist "das Mittel ... geeignet, wenn mit seiner Hilfe der gewünschte Erfolg gefördert werden kann"¹⁶³⁾. Die Vermögensteuer ist ganz offensichtlich in diesem Sinne geeignet, die Vermögenseinkünfte erhöht zu belasten; denn jeder, der solche Einkünfte bezieht, wird von ihr erfaßt.

Die Bedenken gegen die Vermögensteuer scheinen sich wohl eher gegen die Erforderlichkeit der Bestandsbesteuerung zu richten: die Vermögensteuer erfaßt auch solche Vermögensbesitzer, deren Vermögen überhaupt keine oder jedenfalls augenblicklich keine Erträge abwerfe.

¹⁶²⁾ G. Hedtkamp, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 1977, S. 293

¹⁶³⁾ BVerfG E 30, S. 292/316

Grundsätzlich ist ein Mittel nur dann erforderlich, "wenn der Gesetzgeber nicht ein anderes, gleich wirksames aber das Grundrecht nicht oder weniger fühlbar einschränkendes Mittel hätte wählen können"¹⁶⁴⁾.

Das BVerfG prüft die Erforderlichkeit einer gesetzlichen Maßnahme nur sehr eingeschränkt nach. Bei der Prüfung etwa, ob Eingriffe in die Berufsfreiheit erforderlich sind, geht es von der Beurteilung der Verhältnisse aus, die dem Gesetzgeber bei der Vorbereitung des Gesetzes möglich war¹⁶⁵⁾, und nimmt einen Verfassungsverstoß nur an, "wenn seine Erwägungen so offensichtlich fehlsam sind, daß sie vernünftigerweise keine Grundlage für gesetzgeberische Maßnahmen abgeben können"¹⁶⁶⁾. Auch wenn der Eingriff in die Berufsfreiheit nach diesen Grundsätzen nicht erforderlich ist, verwirft das BVerfG nicht das Gesetz in toto, sondern prüft, ob der Verfassungsverstoß durch eine Sonderbehandlung bestimmter abgrenzbarer Gruppen geheilt werden kann.

Bei der Prüfung von Steuerrechtsnormen geht das BVerfG ähnlich vor. Die Tatsache allein,

164) BVerfG E 30, S. 292/316

165) BVerfG E 25, S. 1/12

166) BVerfG E 30, S. 292/317; E 38, S. 61/87

daß das Steuergesetz in Sonderfällen¹⁶⁷⁾ einen nicht gewollten Belastungserfolg hat, macht es noch nicht verfassungswidrig. "Der Gesetzgeber des Steuerrechts, der nicht auf die Kompliziertheit aller Lebensverhältnisse eingehen kann, ist schon aus Gründen der Praktikabilität nur sehr beschränkt gehalten, seine Regelungen jedem Einzelfall anzupassen. Es werden gerade im Steuerrecht immer wieder Gestaltungen auftreten, die nicht in das typische vom Gesetzgeber ins Auge gefasste Erscheinungsbild passen"¹⁶⁸⁾.

Enthält das Steuergesetz eine zu grobe Typisierung, verpflichtet das BVerfG den Gesetzgeber allerdings nicht zur Differenzierung, sondern verweist auf die verfassungsrechtliche Pflicht zum Dispens aus Billigkeitsgründen¹⁶⁹⁾.

Die Billigkeit wird dadurch zum "ergänzenden Tatbestandsmerkmal"¹⁷⁰⁾; allerdings besteht

167) so die Terminologie in BVerfG E 21, S. 54/71; später spricht das BVerfG von einer "geringen Zahl an Fällen", E 32, S. 78/86, bzw. von "einzelnen Fällen", die "verhältnismäßig selten vorkommen", E 43, S. 1/12

168) BVerfG, NJW 1976, S. 101 (Vorprüfungsausschuß)

169) BVerfG E 16, S. 147/177; E 21, S. 54/71; E 27, S. 375/385; E 32, S. 78/86; E 38, S. 61/95, 102; E 43, S. 1/12; E 48, S. 102/114; E 50, S. 58/86; NJW 1976, S. 101

170) P. Kirchhof, Gesetz und Billigkeit im Abgabenrecht, in: FS für Scupin, 1983, S. 775/783 f.

die Gefahr, daß die unbestimmte, generalklauselartige Dispenserermächtigung als Instrument der "Normensanierung" mißbraucht wird¹⁷¹⁾.

Allein die Tatsache, daß die Besteuerung des Vermögensbestandes in Einzelfällen auch solche Vermögensbesitzer treffen kann, die keine fundierten Einkünfte erzielen, macht eine Vermögenssteuer noch nicht verfassungswidrig. Abzustellen ist auf den typischen Sachverhalt. Für die Vermögenssteuer lautet dieser: Typisierend wird vermutet, daß Besitzer ertragfähigen¹⁷²⁾ Vermögens Vermögenseinkünfte erzielen. Dies ist keine abwegige Unterstellung¹⁷³⁾. Die Anknüpfung an das Vermögen ist daher grundsätzlich verfassungskonform. Wenn ein bestimmbarer Kreis von Vermögensbesitzern keine fundierten Einkünfte erzielt, kann der Gesetzgeber dies berücksichtigen. In jedem Fall besteht die Möglichkeit eines Billigkeitserlasses.

Die fundierten Einkünfte können demnach mittels einer Vermögenssteuer erhöht besteuert werden.

171) J. Isensee, Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes, in: FS für Flume, Bd. II, 1978, S. 129/145; P. Selmer, Anm. zu StRK, Art. 14 GG, R 79, S. 5 f.

172) ertragunfähiges Vermögen erzielt niemals Einkünfte, kann also nicht in eine typisierende Regelung einbezogen werden, die Erträge unterstellt, vgl. unten S. 199f.

173) von dieser Typisierung, die die tatsächlichen Verhältnisse einzufangen versucht, ist eine Typisierung zu unterscheiden, die an das besteuerte Objekt sozialtypische Erwartungen knüpft, vgl. P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 264 f.

c, Die nachholende und ergänzende Besteuerung
der Einkünfte

Die Finanzwissenschaft weist der Vermögensteuer weiter die Aufgabe zu, solche Einkünfte zu besteuern, die der Einkommensteuer widerrechtlich entzogen oder tatbestandsmäßig von ihr nicht erfaßt werden. Schon der Gesetzgeber des Preussischen ErgStG hatte hier eine Funktion der Vermögensbesteuerung gesehen.

Ob allerdings diese Begründung der vermögenssteuerlichen Belastungswirkungen vor Art. 14 GG Bestand haben kann, erscheint fraglich. Dabei kann das Anliegen, bestimmte unbesteuerte Einkünfte zu erfassen, an sich nicht beanstandet werden. Problematisch ist jedoch auch hier, wie bei den fundierten Einkünften, die Technik der Einkünftebesteuerung. Daher können die Überlegungen zur Technik der Besteuerung der fundierten Einkünfte hier fruchtbar gemacht werden: Die Anknüpfung an den Vermögensbestand zwecks Einkünfteerfassung ist danach nur zulässig, wenn eine typische Relation zwischen dem Bestand und den Einkünften besteht. Dies ist bei den hinterzogenen und einkommensteuerlich nicht erfassten Einkünften nicht der Fall. Die Steuerhinterziehung oder die Nichtbesteuerbarkeit der Vermögenseinkünfte ist nämlich nicht der vom Gesetzgeber vorgefundene Regelsachverhalt, der mittels einer typisierenden Normierung durch die Vermögensteuer erfaßt wird, sondern stellt den atypischen Ausnahmefall dar. Der Gesetzgeber darf diesen Sonderfall nicht zum Anlaß einer generellen Regelung nehmen. Daran ändert auch die Möglichkeit eines Billigkeits-

erlasses nichts, da dieser nicht zur Regel werden darf. Weder die Nachhol- noch die Ergänzungsfunktion kann daher für sich genommen die Belastungswirkungen der Vermögensteuer rechtfertigen.

Wegen dieser Schwäche der Nachhol- und Ergänzungsfunktion hat der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen versucht, die Vermögensteuer 'synthetisch' zu begründen: Nur soweit tatsächlich Vermögenseinkünfte hinterzogen oder sonst nicht erfaßt werden würden, sei die Vermögensteuer mit der Nachhol- und Ergänzungsfunktion zu rechtfertigen; im übrigen müsse auf andere Begründungen zurückgegriffen werden¹⁷⁴⁾. Dieser Weg scheitert jedoch daran, daß eine andere Begründung, die sich zur Nachhol- und Ergänzungsfunktion komplementär verhält, nicht vorhanden ist. Es läßt sich nämlich für die Steuerpflichtigen, für die die Nachhol- und Ergänzungsfunktion nicht zutrifft, kein anderer Grund einer Vermögensteuerbelastung finden, der nicht auch auf andere Steuerpflichtigen zuträfe.

Die vermögensteuerlichen Belastungswirkungen können daher nicht mittels der Nachhol- und Ergänzungsfunktion gerechtfertigt werden.

d. Die Kontrollfunktion

Auch die Kontrollfunktion kann die Belastungswirkungen der Vermögensteuer nicht rechtfertigen. Die Belastung mit Vermögensteuer ist nicht erforderlich,

¹⁷⁴⁾ Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland, 1967, S. 58 f.

um die Erfüllung der Steuerpflicht zu kontrollieren. Die Kontrolle knüpft nicht an die Zahlung an, sondern an die Mitteilungen, die der Steuerpflichtige im Rahmen des Verwaltungsverfahrens macht, bzw. an die Feststellungen, die die Finanzbehörden in diesem Rahmen treffen. Die Kontrollfunktion kann Aufklärungspflichten des Steuerpflichtigen und Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden rechtfertigen, niemals aber eine Steuerbelastung.

2. Die Rechtfertigung der vermögensteuerlichen Gestaltungswirkungen

Der Vermögensteuer werden im wesentlichen zwei Gestaltungswirkungen zugeschrieben, nämlich die Umverteilungs- und die Antriebswirkung.

a. Die Umverteilungswirkung der Vermögensteuer

Die Vermögensteuer wird häufig als geeignetes Instrument zur Umverteilung angesehen. Da die nominelle Vermögensteuer nicht den Vermögensstamm, sondern dessen Erträge treffen will, kann sich die Umverteilungswirkung schon nach der gesetzgeberischen Zielsetzung nicht auf die Vermögens- sondern allenfalls auf die Einkommensredistribution beziehen. Wenn die nominelle Vermögensteuer im Einzelfall entgegen der gesetzgeberischen Intention zu Eingriffen in die Substanz nötigt, mag dies Anlaß für einen Billigkeits-erlaß sein¹⁷⁵⁾, rechtfertigt aber nicht, von einer generell beachtlichen Vermögensumverteilung auszugehen.

175) BVerfG, NJW 1976, S. 101

Anders steht es mit der Einkommensumverteilung. In dieser Hinsicht kann nicht schon die Tatsache geleugnet werden, daß die nominelle Vermögensteuer eine solche Wirkung hat. Sie teilt diese Wirkung aber mit allen anderen Steuern, da letztlich der Vermögenszuwachs alleinige Steuerquelle ist. Es wird daher die Ansicht vertreten, es handle sich nicht um besondere Gestaltungswirkungen der Vermögensteuer. Das Redistributionspostulat verbleibe vielmehr im Binnenbereich der Belastungswirkungen¹⁷⁶⁾.

Die Umverteilung bestimmt den Steuerzugriff nicht nach dem Maßstab des vorgefundenen Eigentums. Dies ergibt sich aus dem Wesen der Umverteilung. Sie "ist ein gewillkürtes Instrument gewillkürter Zumessung von Einkommen und Vermögen. Sie kontrastiert kritisch zu einer Verteilung, die dieses Ziel nicht oder nicht mit gleicher Unmittelbarkeit verwirklicht"¹⁷⁷⁾. Die Umverteilung will die bestehende Eigentumslage korrigieren. Die umverteilende Steuer bestimmt deshalb ihren Zugriff danach, wie der Steuerpflichtige gemäß dem Umverteilungsplan nach Steuern dastehen soll. Diese Beschränkung des Eigentums folgt nicht aus dem Eigentum, sondern wird von außen herangetragen. Die umverteilende Steuer bedarf daher einer besonderen Rechtfertigung.

Ob für die Vermögensteuer eine solche Rechtfertigung möglich ist, kann hier letztlich offenbleiben. Die Umverteilung wird in erster Linie durch den Steuer-tarif bewirkt, hat aber keinen Einfluß auf den Bewertungsmaßstab.

176) D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip, a.a.O., S. 236 FN 2

177) H.F. Zacher, Zur Rechtsdogmatik sozialer Umverteilung, DÖV 1970, S. 3/4

b. Antriebswirkung

Die Antriebswirkung betrifft ein typisches Folgeverhalten des Steuerpflichtigen auf die Steuerbelastung, nämlich die Steuerkompensation bzw. Steuereinholung: Der Steuerpflichtige soll zu einer Erhöhung seiner Vermögenseinkünfte angehalten werden, damit der ihm nach Steuern verbleibende Teil seines Einkommens trotz der zusätzlichen Steuern zumindest gleich hoch bleibt.

Die Pflicht, das Vermögen produktiv zu nutzen, geht von einer Parallelität von Einzel- und Gesamtinteressen im Bereich der Wirtschaft aus und war schon den Merkantilisten geläufig. "Man kann so gar die Pflicht eines Unterthanen dem Staate durch thätige Bemühungen nützlich zu werden, erfüllen, und dennoch sein eigen Vermögen dabey vergrößern. Der Nutzen des gemeinen Wesens und unser eigener Vortheil ist also genau mit einander verbunden, daß solche allerdings zugleich und neben einander befördert werden können"¹⁷⁸⁾.

In der Finanzwissenschaft herrscht Streit darüber, ob die Vermögensteuer ein geeignetes Mittel ist, den Steuerpflichtigen zur Erfüllung seiner Produktivitätsverpflichtung anzuhalten¹⁷⁹⁾. Verfassungsrechtlich stellt sich diese Frage anders. Die Antriebswirkung einer Bestandsteuer ist von Art. 14 GG vorausgesetzt, wenn auch das ruhende Vermögen in der Weise be-

178) J.H.G. von Justi, 'Staatswirthschaft, 1.Theil, 2. Aufl., 1758, Neudruck 1963, § 386, S. 404

179) vgl. allgemein G. Schmölders/K.-H. Hansmeyer, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., 1980, S. 209 ff.; speziell zur Vermögensteuer: E. Raths, Bedeutung und Rechtfertigung der Vermögensteuer in historischer und heutiger Sicht, Diss. Zürich, 1977, S. 225 ff.

steuert werden darf, daß ein Normalertrag unterstellt wird. Die Pflicht, das Vermögen produktiv zu nutzen, ist in einer steuerstaatlichen Privateigentumsordnung implizit mitgedacht, da das Privateigentum über die Steuer die finanzielle Basis für staatliches Handeln schaffen muß. Die Vermögensnutzung kann folglich nicht in das Belieben des Eigentümers gestellt werden¹⁸⁰⁾.

Die Antriebswirkung der Vermögensteuer ist also Teil der verfassungsrechtlich gebilligten Belastungswirkung und nicht separat als besondere Gestaltungswirkung zu würdigen.

3. Die Folgerungen für die Struktur der Vermögensteuer

Die Vermögensteuer konkretisiert die Sozialpflichtigkeit des Eigentumsbestands auf steuerlichem Gebiet. Daneben kann die Anknüpfung an den Eigentumsbestand als technisches Verfahren zur steuerlichen Erfassung der Vermögenseinkünfte verstanden werden. In dieser Funktion bezieht die Vermögensteuer ihre Rechtfertigung aus der (Steuer-)Pflichtigkeit des Eigentumsgebrauchs.

Die Struktur der Vermögensteuer hat sich dieser doppelschichtigen Begründung zu fügen. Dies soll, bevor im 3. Teil dieser Arbeit die Folgerungen

¹⁸⁰⁾ vgl. P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 273 ff.

für die Bewertung fruchtbar gemacht werden, exemplarisch für das Steuerobjekt und für die Abstimmung mit der Einkommensteuer dargestellt werden.

a. Das Gesamtvermögen als Steuerobjekt

Die Vermögensteuer knüpft in der Regel an das Gesamtvermögen an (§ 4 Abs. 1 Ziff. 1 VStG i.V.m. §§ 114 - 120 BewG). Zum Gesamtvermögen gehören nicht nur die Wirtschaftsgüter, die ertragfähig sind, sondern grundsätzlich alle vermögenswerten Gegenstände.

Die einfachgesetzliche Festlegung des vermögenssteuerlichen Steuerobjekts entspricht grundsätzlich dem verfassungsrechtlichen Belastungsmaßstab der Vermögensteuer. Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG verpflichtet das Eigentum allgemein, differenziert also nicht zwischen einzelnen Arten von Eigentum. Eine Beschränkung auf ertragfähige Gegenstände findet im Verfassungsrecht keine Stütze¹⁸¹⁾.

Anders steht es mit dem Steuerobjekt der Vermögensteuer, soweit die Vermögenseinkünfte erfaßt werden sollen. Die Anknüpfung an den Vermögensbestand ist lediglich eine Besteuerungstechnik, die auf der Typisierung beruht, daß ertragfähiges Vermögen

181) zutreffend BVerfG, NJW 1976, S. 101
(Vorprüfungsausschuß)

im Regelfall Erträge bringt. Betrachtet man die Vermögensteuer unter diesem Aspekt, ist der Kreis der besteuerten Objekte durch das Ausmaß der Typisierung begrenzt. Da es offensichtlich unsinnig wäre, typisierend einen Ertrag auch bei ertragunfähigen Vermögensgegenständen zu unterstellen, kann die Vermögensteuer, soweit sie zur Erfassung der Vermögenseinkünfte dient, diese Gegenstände nicht zum besteuerten Vermögen rechnen.

Beide Funktionen der Vermögensteuer können, was das Steuerobjekt anbelangt, nebeneinander zur Geltung kommen. Die Bestands- und Einkünfterfassung ziehen den Kreis der besteuerten Objekte nur unterschiedlich weit, fordern aber nicht die Belastung unterschiedlicher Objekte.

Die Vermögensteuer darf also grundsätzlich nach dem Gesamtvermögen bemessen werden. In Randbereichen sind jedoch Korrekturen dieses Modells nötig.

aa. Keine Besteuerung notwendigen Gebrauchsvermögens

Grenzen hat die Sozial- und Steuerpflicht des Vermögensbestandes dort, wo eine Pflicht zum produktiven Einsatz des Vermögens unverhältnismäßig ist. Eine solche Pflicht besteht nicht, wenn dem Eigentümer eine reale Freiheit nicht gegeben ist, über sein Vermögen zu disponieren.

In einigen Fällen fordern die Lebensverhältnisse eine bestimmte unproduktive Verwendung des Vermögens. Hat der Eigentümer eine Anlageentscheidung getroffen, welche ihm erst die notwendige ökonomische Basis schafft, tritt die Sozialpflichtigkeit des Eigentums zurück. Eine Produktivitätsverpflichtung auch des notwendigen Gebrauchseigentums wäre eigentumsrechtlich unverhältnismäßig. Von der Vermögensteuer zu befreien ist daher das notwendige Gebrauchsvermögen. Die Vorschrift des § 111 Ziff. 1o BewG, die im Regelfall Hausrat und andere bewegliche körperliche Gegenstände aus dem Gesamtvermögen herausnimmt, ist folglich im Kern verfassungsrechtlich veranlaßt.

bb. Die Schonung "kleineren Eigentums"

Eng mit der Befreiung des notwendigen Gebrauchsvermögens hängt die Schonung "kleineren Eigentums" zusammen. Mit "kleinerem Eigentum" bezeichnet man nicht etwa das "persönliche Eigentum" sozialistischer Staaten, auch nicht nur Konsumeigentum wie das Eigenheim¹⁸²⁾, sondern auch den kleinen Gewerbebetrieb und die vom

182) die einkommensteuerliche Qualifikation der Eigennutzung als Einkommen ist verfehlt, vgl. P. Kirchhof, Das Steuerrecht als Mittel und Störfaktor der Wohnungsbaupolitik 1983, DStR 1983, S. 279/280 ff.

Eigentümer betriebene Land- und Forstwirtschaft¹⁸³⁾. Es verdient besonderen Schutz, weil es nicht nur eine ökonomische Basis zum (Über-)Leben, sondern auch für die Freiheit bietet, und folgt daher aus dem Sinn der Eigentumsgarantie, die einen "Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich sicherstellen" will¹⁸⁴⁾.

Staatsrechtliche Bedeutung hat das "kleinere Eigentum", weil die ökonomische Freiheit die staatspolitische Verantwortung fördert. Es ist zudem ein Gebot der Sozialgerechtigkeit, mit der Förderung "kleineren Eigentums" soziale Gegensätze auszugleichen¹⁸⁵⁾.

Auch "kleineres Eigentum" verpflichtet. Die Verfassung erwartet auch vom kleinen Gewerbebetrieb, daß er produktiv tätig wird. Anders steht es jedoch mit der Belastbarkeit der Einkünfte aus "kleinerem Eigentum".

Der kleine selbständige Handwerksmeister fordert für das Ergebnis seiner Arbeit den gleichen Schutz wie der in der Industrie angestellte Werkmeister. Eigentum am kleineren Gewerbe und an landwirtschaftlichen Grund und Boden ist

183) W. Leisner, "Kleineres Eigentum" - Grundlage der Staatsordnung, in: Issing/Leisner, "Kleineres Eigentum" - Grundlage unserer Staats- und Wirtschaftsordnung, 1976, S. 51/54 ff.; P. Oberndorfer, Grundprobleme des Eigentumsschutzes im freiheitlich-demokratischen Rechtsstaat, in: FS für Broermann, 1982, S. 647/655 f.

184) BVerfG E 24, S. 367/389; st. Repr.

185) W. Leisner, "Kleineres Eigentum", a.a.O., S. 65/67 ff.

Grundlage ökonomischer Freiheit, nicht Zeichen erhöhter Belastbarkeit. Die Fundustheorie kann daher die vermögensteuerlichen Belastungswirkungen hier nicht rechtfertigen.

cc. Die Besteuerung des Kunstvermögens

Die Vermögensteuer ist zwar grundsätzlich als Inhaltsbestimmung des Eigentums zulässig. In Einzelfällen kann es jedoch zu Kollisionen mit anderen Verfassungsregelungen kommen. Dies ist z.B. beim Kunstvermögen der Fall. Die Vermögensbesteuerung gerät hier in Konflikt mit der Kunstfreiheitsgarantie des Art. 5 Abs. 3 S. 1 GG.

Die Garantie der Kunstfreiheit beinhaltet in erster Linie ein Abwehrrecht des Künstlers. Sie schützt den künstlerischen Werk- und Wirkbereich. Wenn ein darüber hinausgehender Schutz auch des Kunstadressaten und Kunsteigentümers traditionell nicht als Inhalt der Kunstfreiheit angesehen wird¹⁸⁶⁾, so bedeutet dies nicht, daß die Besonderheiten des Kunsteigentums im Rahmen von Art. 14 GG bedeutungslos wären. Die Wertentscheidung des Grundgesetzes für die Freiheit der Kunst kann nicht unbeachtet bleiben, wenn es um die Gestaltung der Eigentumsordnung geht. Deshalb darf der Steuergesetzgeber das Kunsteigentum nicht als volkswirtschaftlich

186) Heuer, Carl-Heinz, Die Besteuerung der Kunst, Köln 1983, S. 228

unerwünschtes Konsum- oder gar Luxuseigentum betrachten und generelle Steuerabreize schaffen¹⁸⁷⁾. Andererseits ist er aber nicht verpflichtet, Kunstvermögen generell von der Vermögensteuer auszunehmen¹⁸⁸⁾.

Der Steuerstaat braucht nicht zu dulden, daß sich seine Bürger ausschließlich auf den Kunstgenuß verlegen. Er hat die Entscheidung des Bürgers für das Kunsteigentum nur im Grundsatz, nicht aber in beliebiger Höhe zu akzeptieren. Es handelt sich bei der Vermögensbesteuerung nicht um einen Steuerabreiz gerade zu Lasten des Kunsteigentums, sondern allgemein zu Lasten des unproduktiven Vermögens. Deshalb würde durch eine Freilassung der Kunst nicht eine Normalität wiederhergestellt, sondern eine vermögensteuerliche Oase geschaffen, die potentiell die kunstbezogene Entscheidung für das Kunstwerk steuerlich verfremdet.

Der Weg des Steuergesetzgebers, das Kunsteigentum nur eingeschränkt zu befreien (§§ 110 Ziff. 12, 115 Abs. 2 BewG), ist daher grundsätzlich richtig. Die Freigrenze des § 110 Ziff. 12 BewG müßte allerdings in einen Freibetrag verwandelt werden.

187) C.-H. Heuer, a.a.O., S. 228 f.

188) a.A. C.-H. Heuer, a.a.O., S. 229; P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 275 FN 207; K. Vogel, Kunsthemmnisse, a.a.O., S. 204

b. Die Abstimmung zwischen Einkommensteuer und Vermögensteuer

Die Vermögensteuer soll nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich aus den Erträgen gezahlt werden. Sie fordert ebenso wie die Einkommensteuer eine Teilhabe am Vermögenszuwachs.

Einkommensteuer und Vermögensteuer stehen nach geltendem Steuerrecht unkoordiniert nebeneinander. Dies wirft die Frage auf, ob die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Vermögensteuer die Anrechnung der Vermögensteuer auf die Einkommensteuer oder jedenfalls die Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer als Sonderausgabe fordern.

aa. Die Anrechnung der Vermögensteuer auf die Einkommensteuer

Die Vermögensteuer nimmt den Eigentumsbestand zum Maßstab des Steuerzugriffs, während die Einkommensteuer auf den Zuwachs von Eigentum zielt. Beide Steuerarten treffen das Eigentum aus unterschiedlichen Beobachtungsperspektiven. Die Anknüpfung an den Bestand rechtfertigt sich jedoch aus der Erwartung, daß der Eigentümer seine Güter produktiv nutzt. Deshalb wäre es die treffendste Lösung, die Vermögensteuer, soweit sie auf ertragbringendes Vermögen fällt, auf die Einkommensteuer anzurechnen¹⁸⁹⁾.

¹⁸⁹⁾ für eine generelle Anrechnung P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 275 m.w.N. in FN 205

Ein anderes Bild ergibt sich, wenn man die zweite Funktion der Vermögensteuer in die Betrachtung einbezieht. Will der Gesetzgeber mit der Bestandsbesteuerung die fundierten Einkünfte treffen, kommt es zu einer normativ bedingten Steuerkonkurrenz zwischen Einkommen- und Vermögensteuer¹⁹⁰⁾. Da die Vermögensteuer eine Zusatzbelastung der fundierten Einkünfte bewirken soll, ist die Nichtanrechenbarkeit auf die Einkommensteuer konsequent.

Das Nebeneinander von Einkommen- und Vermögensteuer kann nur so weit reichen, wie die Fundustheorie die Zusatzbelastung der fundierten Einkünfte zu tragen vermag. Grundsätzlich müßte daher eine Anrechenbarkeit zumindest bei "kleinerem Eigentum" gestattet sein. Solange das "kleinere Eigentum" aber mittels großzügiger Bemessung der Freibeträge vermögensteuerlich verschont ist, ist die Nichtanrechenbarkeit jedoch verfassungsrechtlich vertretbar.

bb. Die Absetzbarkeit der Vermögensteuer als Sonderausgabe bei der Einkommensteuer

Seit dem 1.1.1975 ist die Vermögensteuer einkommensteuerlich nicht mehr abzugsfähig. Diese Regelung ist systematisch richtig, soweit die Vermögensteuer die fundierten Einkünfte treffen

¹⁹⁰⁾ P. Kirchhof, Rückwirkung, a.a.O., S. 275

soll. Das Nettoprinzip der Einkommensteuer¹⁹¹⁾ verlangt jedoch, die Vermögensteuer zu berücksichtigen, soweit sie ertragunfähiges Vermögen trifft. Dem kann nicht entgegengehalten werden, daß die Abzugsfähigkeit die Vermögensteuerbelastung mit zunehmendem Progressionsgrad mildere. Korrekt wäre die entgegengesetzte Argumentation: Es gibt keinen Grund, weshalb der Vermögensbesitzer bei gleichem Nettoeinkommen mehr Einkommensteuer zahlen soll als der Nichtvermögende.

191) das Nettoprinzip drückt aus, daß nur der effektive Zuwachs an Eigentum Maßstab des Steuerzugriffs und der Belastungsgleichheit sein kann; diese Wertung ist durch Art. 14 GG geboten

3. Teil: Die vermögensteuerliche Bewertung

§ 1 Die vermögensteuerlichen Bewertungsziele

Die Vermögensteuer findet ihre Rechtfertigung in der Sozialpflichtigkeit des Eigentumsbestands. Die privatnützige Eigentumsordnung stellt es nicht in das Belieben des einzelnen Eigentümers, sein Vermögen produktiv zu nutzen. Sie knüpft an das Vermögen die Erwartung, daß es ertragbringend eingesetzt wird. Über die Vermögensteuer nimmt der Steuerstaat teil am Erfolg des sozialtypisch vermuteten Eigentümerhandelns.

Erst in zweiter Linie kann die Vermögensteuer sich auf die Sozialpflichtigkeit der Vermögenserträge stützen. Die Vermögensteuer ist als Mittel zur Erfassung dieser Erträge grundsätzlich zulässig. Eine Zusatzbesteuerung der fundierten Einkünfte rechtfertigt sich aus der Erwägung, daß diese typischerweise leistungslos zufließen.

Die vermögensteuerliche Bewertung hat die Aufgabe, diese verfassungsrechtlichen Grundentscheidungen bei der Vermögensbesteuerung zur Geltung zu bringen. Sie ist funktionsbezogen. Bei der Prüfung verschiedener Bewertungsmöglichkeiten ist daher die von der Verfassung skizzierte Bedeutung der Vermögensteuer Beurteilungsmaßstab.

I. Verkehrswert und Ertragswert

Seit Bestehen der Vermögensteuer wird die Bewertungsfrage mit der Alternative Verkehrswert oder Ertragswert diskutiert. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben erlauben eine Antwort auf die Frage, welcher dieser Werte der vermögenssteuerlichen Bewertung besser entspricht.

Die Vermögensteuer erfaßt im Grundsatz das gesamte Vermögen. Sie nimmt keine Rücksicht darauf, ob die einzelnen Vermögensgegenstände ertragfähig sind; auch reine Konsum- oder Luxusgegenstände sind vermögenssteuerpflichtig. Diese einfachgesetzliche Besteuerung des Vermögens findet ihre verfassungsrechtliche Billigung in Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG. Sozialpflichtig und damit steuerpflichtig ist der Eigentumsbestand an sich, nicht eine im Einzelfall vorhandene Ertragfähigkeit. Deshalb darf das unproduktive Vermögen besteuert werden, ohne daß ein Verstoß gegen Art. 14 GG vorliegt.

Aus dieser verfassungsrechtlichen Konzeption läßt sich noch nicht ohne weiteres ableiten, welcher Vergleichsmaßstab für die vermögenssteuerliche Lastengleichheit gilt. Es ist weiter zu berücksichtigen, daß die Sozialpflichtigkeit des Eigentumsbestandes eine Produktivitätsverpflichtung beinhaltet. Die Steuerpflicht des Vermögens setzt dies voraus, wenn sie eine Teilhabe an der (unterstellten)

Produktivität fordert. Vergleichsmaßstab bei der Vermögensteuer ist daher die (unterstellte) Produktivität. Hat ein Gegenstand keine Produktivität, ist er also ertragunfähig, kann die Produktivität nur mit der erzielbaren Rendite des in ihm steckenden Kapitals gleichgesetzt werden.

Es zeigt sich hier, daß die Vermögensteuer ertragunfähige Vermögensgegenstände unter einem besonderen Blickwinkel sieht. Sie unterstellt den Verkauf des zu bewertenden Gegenstandes und betrachtet so das Eigentum nicht in seiner gegenwärtigen Erscheinungsform, sondern als Kapitalreserve. Das Eigentum ist kein nutzbares Gut, sondern ein "Komplex von Verwendungsalternativen"¹⁾.

Der Verkehrswert entspricht dieser Sichtweise. Er drückt aus, welchen Geldbetrag man unter normalen Umständen bei einem Verkauf erhalten könnte. Er stellt einen zulässigen Maßstab für die vermögenssteuerliche Bewertung dar.

Einen Ertragswert haben nur ertragfähige Gegenstände. Deshalb kann die Bewertung nach dem Ertrag nicht allgemeines Prinzip der vermögenssteuerlichen Lastenverteilung sein. Damit ist jedoch noch nicht gesagt, daß der Ertragswert nur als Abweichung von der vermögenssteuerlichen Lastengleichheit aufgefaßt werden kann. Ist ein

¹⁾ N. Luhmann, Grundrechte als Institution, 1965, S. 123

Gegenstand ertragfähig, kann der Vermögensteuer-Gesetzgeber die Sozialpflichtigkeit des Eigentums in der Weise konkretisieren, daß er den im Normalfall erzielbaren Ertrag zugrundelegt. Die Verfassung definiert die Sozialpflichtigkeit nämlich nicht selbst in jedem Detail, sondern weist dem einfachen Gesetzgeber die Aufgabe zu, die Eigentumsordnung zu gestalten (Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG). Daher kann der Gesetzgeber die vermögenssteuerliche Lastengleichheit auch anhand des Ertragswerts ausrichten.

Gegen die Antithese von Ertrags- und Verkehrswert ist vorgebracht worden, daß beide Werte sich im Regelfall entsprächen. Der Erwerber eines Gegenstandes würde nämlich nur soviel bezahlen, wie er an Nutzen durch den Gegenstand erwarte²⁾.

Diese Behauptung entspricht nicht der Wirklichkeit. Sie verwechselt den subjektiven Wert mit dem objektiven Ertragswert.

Unter Verkehrswert versteht man den Preis, den der Eigentümer beim Verkauf erzielen könnte. Die Umstände, die diesen Preis bestimmen, sind vielfältig. So kann etwa ein besonderes Affektionsinteresse des potentiellen Erwerbers eine Rolle spielen. Auch wenn der Markt den Gegenstand ausschließlich nach den zu erwartenden Erträgen be-

2) J. Pelka, Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, StuW 1975, S. 206/209

wertet, ist nicht der Ertrag maßgeblich, den der bisherige Eigentümer erzielen könnte. Schon die Grenznutzenschule hat erkannt, daß sich der Marktpreis einer Ware aus Angebot und Nachfrage des Grenzanbieters und Grenznachfragers ergibt.

Die betriebswirtschaftliche Bewertungslehre widerspricht diesem Befund nur scheinbar. Zwar wendet sie im Rahmen der Verkehrswertermittlung die kapitalisierten Zukunftserträge des Veräußerers³⁾. Jedoch bezieht sich dies immer auf bestimmte tatsächlich anstehende Verkaufsfälle, bei denen der Markt keinen Verkehrswert für den Kaufgegenstand bereitstellt. Die Bewertung soll hier nicht einen Verkehrswert ermitteln, sondern einen nicht vorhandenen Wert durch potentielle Preise ersetzen, um den Vertragsparteien Entscheidungshilfen bei der Preisvereinbarung zu geben. Mit den Zukunftserträgen wird der Grenzpreis des Veräußerers errechnet; er dient hier nur intern als Investitionskalkül: Er soll anzeigen, ab welcher Summe sich ein Verkauf lohnt. Der Preis hängt dann von verschiedenen Umständen, z.B. dem Angebot des Kaufwilligen und der Verhandlungsgeschicklichkeit des Verkäufers ab, hat aber keine Beziehung mehr zum kapitalisierten Zukunftsertrag des Veräußerers.

3) A. Moxter, Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. Aufl., 1983, S. 9 ff.

Ertragswert und Verkehrswert sind daher nicht identisch, aber auch keine Gegensätze. Beide Werte können für die vermögensteuerliche Bewertung Verwendung finden. Aus verfassungsrechtlicher Sicht besteht weder ein Vorrang des Ertragswerts⁴⁾ noch des Verkehrswerts⁵⁾.

4) so aber K. Vogel, Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, DStZ A 1979, S. 28/33; P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981), S. 213/275; K. Tipke, Steuerrecht, 9. Aufl., 1983, S. 370; wohl auch BVerfG E 41, S. 269/281, wonach es bei der Vermögensteuer nahe liege, den Grundbesitz mit Ertragswerten zu bewerten

5) so aber BVerfG E 23, S. 242/256 für den gemeinen Wert

II. Die Elemente des Ertragswerts

Der Gesetzgeber kann bei ertragfähigen Wirtschaftsgütern die Bewertung mit dem Ertragswert vorschreiben. Der Ertragswert kann an tatsächliche oder potentielle, vergangene oder zukünftige Erträge anknüpfen; der Tatbestand des Ertrags kann unterschiedlich definiert werden; im Kapitalisierungsfaktor kann ein besonderes Risiko Berücksichtigung finden; die persönlichen Fähigkeiten des augenblicklichen Besitzers können die Höhe des Ertrags beeinflussen. All diese Möglichkeiten zeigen, daß es den Ertragswert nicht gibt. Das vermögensteuerliche Bewertungsziel wäre allein mit dem Ertragswert unzureichend beschrieben.

1. Die Maßgeblichkeit des Zukunftsertrags

Beschränkungen von Freiheitsrechten bedürfen einer Legitimierung in ihrer Zeit. Die Steuerbelastung muß deshalb ihre Rechtfertigung aus der Gegenwart beziehen. Dieses Gebot kommt in Art. 14 Abs. 2 GG zum Ausdruck: Der Eigentumsgebrauch soll "zugleich" der Allgemeinheit dienen. Die Steuerpflicht betrifft einen Vorgang in der Zeit, kann deshalb nur in dieser Zeit grundrechtlich gerechtfertigt werden⁶⁾.

⁶⁾ P. Kirchhof, Verwalten und Zeit, 1975, S. 9; ders., Das Steuerrecht als Mittel und als Störfaktor der Wohnungsbaupolitik 1983, DStR 1983, S. 279/282 f.; W. Schick, Der Verlustrücktrag, 1976, S. 12 ff.

Der Besteuerung müssen "zeitnahe Werte" zugrunde gelegt werden⁷⁾.

Diesem Befund widerspräche es, vergangene Erträge bei der Ermittlung des Ertragswerts zu berücksichtigen. Die Vermögensteuer stellt eine eigentumsimmanente Sozialbindung dar. Diese bezieht ihre Rechtfertigung aus der gegenwärtigen Eigentumslage.

Der Gegenwartsbezug verlangt, daß die jetzige Ertragsfähigkeit berücksichtigt wird. Maßgeblich ist daher der Ertrag, der in der Zeit, in der der Ertragswert Anwendung findet, erzielt wird. Da die Vermögensteuer nach den Verhältnissen zu Beginn des Veranlagungszeitraums festgesetzt wird (§ 5 Abs. 1 VStG), ist der Ertragswert anhand des Zukunftsertrags zu ermitteln.

2. Die Subjektbeziehung des Zukunftsertrags

Der Zukunftsertragswert kann bei verschiedenen Personen unterschiedlich hoch sein. Deshalb muß der Gesetzgeber entscheiden, ob die persönlichen Vorstellungen und Fähigkeiten des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Ertrags berücksichtigt werden sollen.

⁷⁾ BVerfG E 23, S. 242/254; E 25, S. 216/226; E 41, S. 269/281 f.; BVerfG, BStBl 1976 II, S. 637/638

Die Vermögensteuer konkretisiert die Sozialpflichtigkeit des Eigentums nach Art. 14 Abs. 2 GG. Sie betrifft den Steuerpflichtigen in seiner Rolle als Eigentümer, nicht in der Rolle des erwerbsfähigen Individuums. Sie fordert nicht den Einsatz vorhandener Talente und Begabungen, sondern den des Eigentums. Daher kann die Vermögensteuer allenfalls einen eigentumsspezifischen Normalgebrauch verlangen, nicht eine individuell höhere Erwerbsfähigkeit ausnutzen. Bestätigt wird dies Ergebnis durch Art. 12 GG, der dem Staat einen Zugriff auf die Arbeitskraft seiner Bürger verwehrt⁸⁾. Allein der Ansatz eines Normalertrags, nicht der eines individuell höheren Sollertrags entspricht dem Belastungsmaßstab der Vermögensteuer.

8) vgl. P. Kirchhof, Besteuerung, a.a.O., S. 226 f., 273 ff.

III. Die Bewertung mit sonstigen Werten

Der Gesetzgeber ist bei der vermögensteuerlichen Bewertung nicht an die bisher dargelegten Wertmaßstäbe gebunden. Da die Bewertung lediglich die Funktion hat, die Belastungs- und Gestaltungsentscheidungen des Vermögensteuer-Gesetzgebers zu vollziehen, kommt ihr kein Selbstwert zu. Insbesondere ist der Gesetzgeber nicht gehalten, "tatsächliche" oder "wirkliche" Werte zu wählen⁹⁾. Auch fiktive Werte, denen im Wirtschaftsleben keine Bedeutung zukommt, kann der Gesetzgeber verwenden, wenn sie nur geeignet sind, die Ziele der Vermögensbesteuerung zu erreichen.

Solchen Werten kann im Zusammenhang mit den Freibeträgen eine besondere Bedeutung zukommen. Wenn der Gesetzgeber etwa für die Kunstvermögen einen Freibetrag gewährt, ist die Bewertung mit dem Verkehrswert nicht zwangsläufig vorgegeben: Die Gleichheit bei der steuerlich verschonten Innehabung von Kunst braucht sich nicht nach den Maßstäben zu richten, die der Markt beim Kunstvermögen anlegt. Auch die Verschonung "kleineren Eigentums", insbesondere eines Eigenheims, braucht nicht nach den augenblicklichen Marktverhältnissen gestaffelt zu werden. Nichtrealisierte Wertsteigerungen bei Kunstgegenständen und eigengenutzten Immobilien könnte der Gesetzgeber vermögensteuerlich dadurch freistellen, daß er etwa die Bewertung mit den Anschaffungskosten zuließe.

9) a.A. BVerfG E 23, S. 242/257; E 25, S. 216/226; E 41, S. 269/281 ff.

IV. Die Bewertung zwecks Besteuerung der fundierten Einkünfte

Bei der bisherigen Darstellung vermögensteuerlicher Bewertungsziele wurde die zweite verfassungsrechtlich zulässige Aufgabe der Vermögensteuer, die Zusatzbesteuerung der Vermögenseinkünfte, vernachlässigt.

Einen aus der Natur der Sache folgenden Wertmaßstab für diese Funktion gibt es nicht. Die tatsächlich erzielten Einkünfte haben zum Verkehrswert keine Beziehung, da dieser das Ergebnis des Marktprozesses ist und nicht den individuellen vergangenen Erfolg ausdrückt. Zum normalen Zukunftsertrag besteht ebenfalls keine Verbindung. Die vermögensteuerliche Bewertung zwecks Erfassung der Vermögenseinkünfte einzelfallgerecht durchzuführen, erweist sich daher als unmöglich.

Welche Wertansätze für die Erfassung der Vermögenseinkünfte zulässig sind, kann nur gleichzeitig mit der Frage beantwortet werden, in welchem Maße der Gesetzgeber typisierend annehmen darf, daß mit dem Vermögensbesitz Vermögenseinkünfte verbunden sind. Diese Typisierung kann sich nur auf ertragfähige Gegenstände erstrecken. Wenn von der Ertragfähigkeit auf vergangene Erträge geschlossen werden darf, dann

kann die gleichmäßige Erfassung der vergangenen Erträge nur gesichert werden, wenn man gleiche Ertragsfähigkeit gleich bewertet. Maßgeblich ist also der Ertragswert.

Da der Bewertungsmaßstab, der für die Besteuerung der fundierten Einkünfte gilt, näherer Präzisierung nicht zugänglich ist, soll er im folgenden vernachlässigt werden. De lege ferenda sollte überlegt werden, ob eine Höherbesteuerung der Vermögenseinkünfte, wenn sie schon gewollt ist, nicht besser im Binnensystem der Einkommensteuer durchgeführt werden sollte.

§ 2 Die Bewertung nach dem Bewertungsgesetz

Die Bewertungsziele der Vermögensteuer wurden bisher abstrakt aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben und den einfachgesetzlichen Zielsetzungen der Vermögensteuer abgeleitet. Es stellt sich die Frage, ob die vermögensteuerlichen Bewertungsvorschriften den erarbeiteten Prämissen entsprechen.

I. Die Systematik des BewG

Das VStG selbst enthält keine Bewertungsvorschriften, sondern verweist in § 4 auf das BewG.

Das BewG ist ein allgemeines Steuergesetz, das für mehrere Steuerarten Bedeutung hat. Der erste Teil des BewG enthält allgemeine Bewertungsvorschriften für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben, während der zweite Teil besondere Bewertungsvorschriften für die Vermögensteuer (§§ 17 Abs. 1 BewG, 4 VStG) aufstellt. Der erste Abschnitt der besonderen Bewertungsvorschriften (Einheitsbewertung) gilt auch für die Gewerbesteuer (§§ 17 Abs. 2 BewG, 10 GewStG), die Grunderwerbsteuer (§§ 17 Abs. 2 BewG, 12 GrEStG), und die Erbschaftsteuer (§§ 17 Abs. 2 BewG, 12 ErbStG). Dieser Abschnitt der besonderen Bewertungsvorschriften ist außerdem für andere steuerrechtliche und sonstige Gesetze von Bedeutung¹⁾.

1) vgl. den Überblick bei Rössler/Troll/Langner, Kommentar zum BewG und VStG, 13. Aufl., 1983, § 17 BewG, Rn 11

Da die Vorschriften des BewG für eine Vielzahl von Gesetzen dienen, ist es nicht ohne weiteres zulässig, sie deduktiv gerade von den vermögenssteuerlichen Vorgaben aus zu interpretieren. Ein anderer Schluß liegt nahe: Wenn die besonderen Steuergesetze auf das BewG verweisen, liegt darin eine Übernahme der allgemein, d.h. ohne Rücksicht auf die besonderen Steuergesetze, festgestellten Werte. "Die einzelnen Steuergesetze ... wollen die Bewertung des Vermögens nach den Grundsätzen des BewG vorgenommen sehen"²⁾.

Ursprünglich behandelt auch das BVerfG das Bewertungsrecht als eigenständige, allein von der Bewertungsfunktion bestimmte Regelungsmaterie und prüft, welcher Wertmaßstab dem Bewertungsrecht angemessen ist³⁾. Später untersucht es, welche Bewertung bei den einzelnen Steuerarten nahe liegt; es hält den Ertragswert im Erbschaftsteuerrecht für sachwidrig, verwirft ihn aber nicht, da er jedenfalls für die Vermögen- und Grundsteuer passe und die Anknüpfung an den Ertragswert umfangreiche Wertermittlungen speziell für die Erbschaftsteuer erspare⁴⁾.

2) K. Friedlaender, Rückstellungen bei der Einheitsbewertung, Stuw 1963, Sp. 339/357 f.

3) BVerfG E 23, S. 242/251, 256

4) BVerfG E 41, S. 269/281

Auch in der Literatur ist die These von der Selbständigkeit des BewG auf Kritik gestoßen. Überwiegend wird davon ausgegangen, daß bei der Auslegung der besonderen Bewertungsvorschriften der Zweck der einheitswertabhängigen Steuern zu berücksichtigen⁵⁾ oder sogar nur die Vermögensteuer maßgeblich sei⁶⁾.

Für die letztgenannte Ansicht spricht § 17 BewG. Nach § 17 Abs. 1 BewG gelten die besonderen Bewertungsvorschriften für die Vermögensteuer. Für die Grundsteuer, Gewerbesteuer, Grunderwerbsteuer und die Erbschaftsteuer gelten die Einheitswerte gem. § 17 Abs. 2 BewG nur "nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze". Damit soll nicht den einzelnen Gesetzen freigestellt werden, ob sie die Einheitswerte überhaupt übernehmen wollen⁷⁾; denn der Bundesgesetzgeber braucht

5) G. Felix, Rückstellungen bei der Einheitsbewertung, DStR 1962/63, S. 277/278 f.; K. Tipke, Steuerrecht, 9. Aufl., 1983, S. 370; K. Vogel, Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, DStZ A 1979, S. 28/32; G. Vogel, Das Problem der steuerlichen Gleichbehandlung notierter und unnotierter Anteile im Bewertungsrecht, 1979, S. 11 mit FN 1

6) K. Becker, Einheitsbewertung des gewerblichen Betriebsvermögens und Betriebswirtschaftslehre, Diss. rer.pol. Frankfurt/M. 1956, S. 25; H. Albach, Neue Entwicklungstendenzen in der Teilwertlehre, StbJb 1965/66, S. 307/322; J. Pelka, Die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern und von Rückstellungen im Rahmen der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, 1975, S. 88 ff.; E. Flohr, Steuerbilanz und Vermögensaufstellung der Einheitsbewertung, 1977, S. 78

7) so aber J. Pelka, a.a.O., S. 89

sich selbst nicht zu gestatten, von seinen eigenen Gesetzen abzuweichen⁸⁾. Vielmehr will § 17 Abs. 2 BewG klarstellen, daß die Einheitswerte nicht ohne weiteres den genannten Steuern zugrunde gelegt werden dürfen, sondern nur mit den in den einzelnen Steuergesetzen geregelten Abweichungen⁹⁾.

Daraus ist ersichtlich, daß der Gesetzgeber die besonderen Bewertungsvorschriften vorrangig an der Vermögensteuer ausgerichtet hat¹⁰⁾. Daneben war für ihn den Aspekt der Vereinheitlichung maßgeblich. Diesen Aspekt ordnete er allerdings dem Hauptzweck unter, indem er ausdrücklich den anderen einheitswertabhängigen Steuern die Aufgabe zuwies, bei Kollisionsfällen abweichende Regelungen zu treffen.

Die besonderen Bewertungsvorschriften sind also ausschließlich vom Standpunkt der Vermögensteuer aus zu interpretieren.

8) allenfalls für das Gesetzgebungsverfahren und für die Gesetzgebungskompetenz der Länder hat eine solche Norm Bedeutung

9) Dziegalowski/Thümen, Kommentar zum RBewG, 4. Aufl., 1935, § 18, Anm. 3 (S. 131)

10) so ausdrücklich der Entwurf des RBewG 1925, Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 400, Aktenstück Nr. 797, S. 19/ 20 f.

II. Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§§ 33 - 67 BewG)

Für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens schreibt § 36 Abs. 1 BewG die Bewertung mit dem Ertragswert vor. Gemeint ist nicht die Summe der Ertragswerte aller Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind; § 33 Abs. 1 BewG ist insoweit mißverständlich formuliert. Ein einzelnes Wirtschaftsgut hat keinen Ertragswert. Deshalb legt das BewG den Ertrag des Betriebs als wirtschaftlicher Einheit zugrunde. Dies ergibt sich auch aus § 48 BewG, wonach für den Betrieb und nicht für dessen Wirtschaftsgüter ein Einheitswert festgestellt wird.

Unter Ertragswert versteht § 36 Abs. 2 BewG das Achtzehnfache des Reinertrags, der bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung mit entlohnenden fremden Arbeitskräften gemeinhin und nachhaltig erzielbar ist. Es handelt sich also um den normalen Zukunftsertrag des Betriebs. Dieser wird um einen Arbeitslohn für den Inhaber gekürzt, da der mit entlohnenden Kräften erzielbare Ertrag maßgeblich ist¹¹⁾.

11) Rössler/Troll/Langner, a.a.O., § 36 BewG, Rn 7

Dieser Wertansatz ist von der Funktion der Vermögensteuer aus gerechtfertigt¹²⁾. Die Vermögensteuer fordert vom Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht Teilhabe an einer durchschnittlichen Kapitalverzinsung, sondern einen Anteil von dem normalerweise zu erzielenden Ertrag des Betriebes.

12) ebenso K. Vogel, Verkehrswert, a.a.O., S. 32; K. Tipke, a.a.O., S. 370; E. Flohr, a.a.O., S. 75; anders, aber ohne Begründung M. Troll, Einheitswerte des Grundbesitzes und Erbschaftsteuer, BB 1973, S. 696/699

III. Die Bewertung des Grundvermögens

1. Die Bewertungsmaßstäbe des BewG

Das BewG unterscheidet bei der Bewertung des Grundvermögens zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken.

Für unbebaute Grundstücke enthalten die Einheitswertvorschriften des BewG keine Sondervorschriften. Nach §§ 1 Abs. 2, 17 Abs. 3 BewG gilt daher § 9 Abs. 1 BewG, wonach der gemeine Wert zugrunde zu legen ist. Der gemeine Wert wird nach § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Unbebaute Grundstücke werden also mit dem Verkehrswert bewertet.

Nach § 76 BewG ist der Einheitswert bebauter Grundstücke teils im Wege des Ertragswertverfahrens, teils im Wege des Sachwertverfahrens zu ermitteln.

Das Ertragswertverfahren wird gemäß § 76 Abs. 1 BewG bei der Bewertung von Mietgrundstücken, Geschäftsgrundstücken, gemischtgenutzten Grundstücken und Ein- und Zweifamilienhäusern angewendet. Rechnerisch ermittelt wird der Wert durch die Anwendung eines Vervielfältigers auf die Jahresrohmiete (§ 78 S. 2 BewG).

Vorläufer des Ertragswertverfahrens war das Jahresrohmietenverfahren gemäß § 52 Abs. 1 RBewG 1934 iVm § 33 Abs. 1 BewDV. Danach wurden Mietwohngrundstücke und gemischtgenutzte Grundstücke mit einem Vielfachen des Jahresrohmiets bewertet. Den Vervielfältiger bestimmten nach § 36 Abs. 1 BewDV die Präsidenten der Landesfinanzämter nach den Verhältnissen auf dem Grundstücksmarkt. Es wurde also der Verkehrswert der Grundstücke ermittelt¹³⁾.

Das BewG 1965 hat an den Wertmaßstäben nichts geändert. "Aufgabe der neuen Hauptfeststellung der Einheitswerte ist vor allem, ... gesetzliche Normen zu schaffen, die geeignet sind, gleichmäßige, den Verkehrswerten nahekommende Einheitswerte als Grundlage für eine gerechte Besteuerung zu finden"¹⁴⁾. Das Ertragswertverfahren dient also nicht zur Ermittlung des Ertragswerts, sondern soll zum Verkehrswert führen. Obwohl es an die Rohmiets anknüpft, ist es ein Reinertragsverfahren, da der Unterschied zwischen Roh- und Reinertrag im Vervielfältiger berücksichtigt ist¹⁵⁾.

13) RFH, RStBl 1937, S. 634; RStBl 1938, S. 612

14) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BT-Drucks. IV/1488, S. 31

15) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, a.a.O., S. 32/56; vgl. auch BFH E 102, S. 563/565; Rössler/Troll/Langner, a.a.O., § 78 BewG, Rn 6; Gürsching/Stenger, Komm. z. BewG u. VStG, 7. Aufl. (Loseblatt), § 76 BewG, Anm. 1

Das Sachwertverfahren gilt nach § 76 Abs. 2 BewG für alle sonstigen Grundstücke und nach § 76 Abs. 3 BewG für diejenigen Grundstücke, für die eigentlich nach § 76 Abs. 1 BewG das Ertragswertverfahren vorgeschrieben ist, dies jedoch aus unterschiedlichen Gründen nicht durchführbar ist.

Das Sachwertverfahren geht vom Bodenwert, vom Gebäudewert und vom Wert der Außenanlagen aus (Ausgangswert) und gleicht diesen Wert durch die Anwendung einer Wertzahl an den gemeinen Wert an.

Die Wertzahlen werden durch Rechtsverordnungen unter Berücksichtigung der wertbeeinflussenden Umstände im Rahmen von 85 - 50 % des Ausgangswerts festgesetzt (§ 90 BewG). Die Ermäßigung ist notwendig, weil der Sachwert eines Grundstücks in aller Regel vom Verkehrswert abweicht¹⁶⁾. Der Rahmensatz von 85 - 50 % wurde durch die Auswertung der Probewertungen des Schätzungsausschusses gefunden¹⁷⁾. Zusätzlich sollen die Wertzahlen eine Angleichung der Werte des Sachwertverfahrens an die des Ertragswertverfahrens ermöglichen¹⁸⁾.

Auch das Sachwertverfahren ist also auf die Ermittlung des Verkehrswerts gerichtet.

16) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, a.a.O., S. 71

17) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, a.a.O., S. 72

18) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, a.a.O., S. 73

2. Die verfassungsrechtliche Beurteilung

Der Verkehrswert ist als Bewertungsziel auch beim Grundvermögen zulässig. Problematisch ist, daß die Werte, die aufgrund der §§ 68 - 94 BewG ermittelt werden, durchgehend vom Verkehrswert abweichen.

Obwohl nach der Zielsetzung des Gesetzgebers der gesamte Grundbesitz mit den Verkehrswerten oder zumindest ihnen nahekommenden Werten¹⁹⁾ erfaßt werden sollte, hat sich ein einheitliches Wertniveau weder zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken noch zwischen solchen bebauten Grundstücken, die im Ertragswertverfahren bewertet werden, und solchen, auf die das Sachwertverfahren Anwendung findet, hergestellt. Nicht einmal bei den im Ertragswertverfahren bewerteten Grundstücken besteht eine Vergleichbarkeit auf der Basis des Verkehrswerts²⁰⁾.

19) wegen der notwendigen Pauschalierungen glaubte der Gesetzgeber bei der Verabschiedung des BewG 1965, im Niveau ein wenig unter den Verkehrswerten bleiben zu müssen, um Härten im Einzelfall zu vermeiden, vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, a.a.O., S. 59; M. Troll, Urteilsanmerkung, DStZ A 1982, S. 130/131

20) Der BFH hat in einem Fall, in dem von zwei gleichen Reihenhäusern das eine mit DM 61.900,- und das andere mit DM 34.800,- bewertet wurde, das BVerfG angerufen; die Diskrepanz ergab sich, obwohl bei beiden Häusern das Ertragswertverfahren angewendet wurde, nur deshalb, weil beide Häuser mit unterschiedlicher Technik öffentlich gefördert wurden, vgl. BFH E 125, S. 188 ff.; das BVerfG, DStZ E 1984, S. 12 = HFR 1984, S. 72, hat die Vorlage als unzulässig und die Ansicht des BFH als "offensichtlich unhaltbar" zurückgewiesen, da der Verfassungsverstoß offensichtlich nur durch eine Heraufsetzung der Werte geheilt werden könne

Diese Wertunterschiede sind nicht erst durch die Wertsteigerungen bedingt, die nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 eingetreten sind; das ermittelte Wertniveau stimmte schon damals nicht²¹⁾.

Diese Wertdifferenzen beruhen darauf, daß der Gesetzgeber sich über die Tauglichkeit der pauschalisierten Bewertungsverfahren geirrt und eine Anpassung an die inzwischen eingetretenen Wertänderungen unterlassen hat, nicht auf einer bewußten Abkehr vom Verkehrswert. Das Ziel, eine Bewertung mit dem Verkehrswert durchzuführen, hat der Gesetzgeber bei der Verabschiedung des BewG 1965 vor Augen. Die gesetzgeberische Untätigkeit ist nicht damit zu erklären, daß das inzwischen eingetretene Wertniveau gebilligt wird.

An der Maßgeblichkeit des Verkehrswerts hat sich auch nichts durch die bewußt niedrig gehaltene Bemessung der Wertzahl nach § 90 BewG durch die VO vom 2.9.66²²⁾ und durch die Herabsetzung der Mindestbesteuerung nach § 77 BewG durch Art. 7 des Steueränderungsgesetzes 1969 vom 18.8.1969²³⁾ geändert. Beide Maßnahmen sollten

21) vgl. dazu die Zahlen bei M. Troll, Grund und Boden - Politik und Steuern, 1972, S. 121 f.; ders., Zur Aussetzung der Vollziehung von Einheitswertbescheiden, DStR 1981, S. 123 ff.

22) BGBI I, S. 553

23) BGBI I, S. 1211

lediglich das Wertgefälle zwischen den Werten des Ertragswert- und des Sachwertverfahrens bzw. der bebauten und unbebauten Grundstücke mildern²⁴⁾.

Beide Probleme, nämlich die Genauigkeit des Bewertungsverfahrens und die Notwendigkeit, eine zeitnahe Bewertung durchzuführen, berühren die eigentliche materielle Wertproblematik nicht. Sie sollen daher hier ausgeklammert werden.

24) vgl. zur VO die Begründung in BR-Drucks. 255/66 und M. Troll, Urteilsanmerkung, a.a.O., S. 131 f.; zur Änderung des § 77 BewG vgl. den Entwurf eines Gesetzes über die Anwendung und Änderung bewertungsrechtlicher Vorschriften, BT-Drucks. V/4212, S. 3: "Der Umstand, daß die Zahl der Mindestwertfälle bei der Bewertung von bebauten Grundstücken auf den 1. Januar 1964 unverhältnismäßig groß ist und die Mindestwerte in vielen dieser Fälle so hoch sind, daß sie zu den sich bei der Anwendung des Ertragswertverfahrens ergebenden Grundstücks-
werten nicht mehr in eine ausgewogene Beziehung gebracht werden können, läßt es notwendig erscheinen, die Mindestbewertung zu begrenzen".

IV. Die Bewertung des Betriebsvermögens

1. Die grundsätzliche Problematik

Kaum ein Gebiet des Bewertungsrechts weist schon in den Grundfragen solche Schwierigkeiten auf wie die Bewertung des Betriebsvermögens. Sowohl der Verkehrswert als auch der Ertragswert sind als Bemessungsmaßstab problematisch.

Ein Unternehmen hat keinen allgemeingültigen, vom Markt gebildeten Verkehrswert. Dies ist heute unbestritten in der Theorie der Unternehmensbewertung²⁵⁾. Sie sieht in der Unternehmensbewertung lediglich ein zweckbezogenes Verfahren zur Ermittlung von Entscheidungsvorgaben oder zur Ersetzung von Entscheidungen.

Gebrochen wurde so mit der früheren Vorstellung, daß es den 'wirklichen Wert' des Unternehmens zu ermitteln gelte. Bezeichnend für die frühere Auffassung ist noch ein völlig anderes Wertverständnis:

"Für ein Wirtschaftsgut kann es theoretisch nur einen wirtschaftlichen Wert geben ... Er ist kein 'objektiver' Wert im Sinne einer dem Gegenstand anhaftenden Eigenschaft, wie etwa der Heiz'wert' der Kohle, da er ja das Ergebnis subjektiver Wertschätzungen darstellt, aber er ist ein objektivierter Wert, dessen Objektivitätsgrad abhängt von den gegebenen Marktverhältnissen. Sind diese derart, daß sie die Wertschätzungen einer möglichst großen

25) vgl. oben S. 16 f.

Anzahl von Wirtschaftssubjekten zu freier Geltung bringen lassen, so gibt es für den wirtschaftlichen Wert eines Gegenstandes keinen objektiveren Ausdruck als den unter diesen 'idealen' Marktverhältnissen festgestellten Tauschwert, der als das gesuchte Wertideal auch mit den Begriffen 'objektiver Wert', 'innerer Wert', 'wirklicher Wert', 'gemeiner Wert' bezeichnet wird." 26)

Der Verkehrswert war nach dieser Auffassung nicht Bewertungsziel, sondern Bewertungsverfahren: An den Marktpreisen konnte der wirkliche Wert am genauesten abgelesen werden. Der Marktmechanismus wurde so zu einem Bewertungsverfahren, das auch dann Anwendung finden konnte, wenn der Markt im Einzelfall keine Preise zur Verfügung stellte:

"Wenn dieses Werturteil des Marktes nicht zur Verfügung steht oder wegen der ungewöhnlichen Marktverhältnisse als Wertmaßstab ausscheidet, so müssen gewissermaßen unter Nachahmung des psychologisch-wirtschaftlichen Vorgangs, aus dem der Marktwert entsteht, andere Wertermittlungsmethoden zur Anwendung kommen." 27)

Dieses Wertverständnis kommt auch in den früheren Richtlinien der U.E.C. zur Unternehmensbewertung zum Ausdruck:

"Bei der Bewertung ist davon auszugehen, daß jeder Wert seinen zahlenmäßigen Ausdruck im Preis findet, denn der Wert ist lediglich eine Möglichkeit, der Preis

26) H. Jüngling, Der Teilwert im Rahmen des steuerlichen Wertbegriffs, StuW 1947, Sp. 657/659

27) H. Jüngling, a.a.O., Sp. 659 f.

dagegen eine Realität. Dabei ist der für gleichartige Güter erzielte oder erzielbare Kaufpreis der geeignetste Vergleichs- und Beurteilungsmaßstab. Für die Unternehmensbewertung scheidet er jedoch aus, weil die Betriebe keine vertretbaren Güter sind, für die es einen Marktpreis gibt, und jeder Betrieb in seiner Art eine Einmaligkeit darstellt... Wenn aus diesem Grunde hinsichtlich des Preises einer Unternehmung keine Vergleichsmöglichkeit besteht, so vermittelt uns die Tatsache, daß die Gesetze der Preisbildung im freien Markte überall dieselben sind, doch diejenigen Anhaltspunkte, die wir für die Wertfindung benötigen. Wir fragen, was ein vernünftiger Käufer bei vorteilhaftester Nutzungsart und wirtschaftlicher Betriebsführung zahlen würde und zahlen könnte. Dabei machen wir uns die Überlegungen zu eigen, von denen er sich bei seiner Wertschätzung leiten läßt. Dergestalt gelangen wir in Ermangelung vergleichbarer Preise zu einem hypothetischen generell erzielbaren Preis" 28).

Heute wird der Verkehrswert nur als eines von unterschiedlichen Bewertungszielen angesehen. Welches Ziel die Bewertung verfolgt, ist nach allgemeiner Auffassung nicht einem immanenten Bewertungsprinzip zu entnehmen, sondern aus der dem Bewerter gestellten Aufgabe zu ermitteln²⁹⁾.

28) Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers, Die Bewertung von Unternehmungen und Unternehmensanteilen, 1961, S. 18

29) A. Moxter, Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. Aufl., 1983, S. 5 ff., m.w.N. auf S. 7 f.; W. Dörner, Die Unternehmensbewertung, WP-Handbuch 1981, S. 1245/1248 ff.; etwas unterschieden aber noch der Entwurf einer Verlautbarung des Arbeitskreises Unternehmensbewertung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, WPg 1980, S. 409 ff.; Ebenso U.E.C.-Kommission für Fachfragen und Forschung, Empfehlung zur Vorgehensweise von Wirtschaftsprüfern bei der Bewertung ganzer Unternehmen, 1980

Die Theorie der Unternehmensbewertung beschäftigt sich mit Bewertungen bei Betriebsveräußerungen, Gesellschafterabfindungen und ähnlichen Vorgängen, bei denen das Bewertungsverfahren nicht normativ vorgeschrieben ist. Ihre Ergebnisse beanspruchen nur für diese Bereiche Gültigkeit. Für die steuerliche Bewertung vermag sie kaum Antworten zu bieten³⁰⁾.

Auch der Ertragswert ist für die vermögenssteuerliche Bewertung untauglich. Er setzt voraus, daß der Ertrag, den ein unbeteiligter Dritter als Betriebsinhaber im Normalfall erzielen könnte, bekannt ist.

Dieser Sollertrag ist jedoch nur schwer zu ermitteln. Anders als bei der Landwirtschaft kann die Ertragsfähigkeit eines Betriebes kaum in einem vergleichenden Verfahren gemessen werden. Die einzelnen Betriebe sind individuell so unterschiedlich, daß sie nicht aufgrund einzelner Merkmale in ihrer Ertragsfähigkeit verglichen werden können. Es müßte eine individuelle Sollertragsermittlung erfolgen, was kaum praktikabel wäre.

30)

dies gilt übrigens auch umgekehrt: Das steuerliche "Bewertungsrecht ist jedenfalls für die entscheidungsabhängige Unternehmensbewertung unbrauchbar", so D. Börner, Art. Unternehmensbewertung, HdWW Bd. 8, 1980, S. 111/113

2. Die geschichtliche Entwicklung

Das Bewertungsgesetz wählt aus diesen Gründen einen anderen Weg. Verdeutlichen läßt er sich durch einen Blick auf die geschichtliche Entwicklung.

Auch hier ist das Preußische ErgStG vom 14.7.1893³¹⁾ von grundlegender Bedeutung. Es erfaßte in § 4 Abs. 1 Nr. 2 auch das "dem Betriebe eines Gewerbes dienende Anlage- und Betriebskapital", das nach § 6 Abs. 1 "die sämtlichen dem betreffenden Betriebe gewidmeten Gegenstände und Rechte, welche einen in Geld schätzbaren Wert haben", umfaßte. Bewertet wurde es nach § 9 mit dem "gemeine(n) Werth der einzelnen Theile".

Liegt danach der Schluß nahe, das Anlage- und Betriebskapital entspreche der Summe der gemeinen Werte der einzelnen Teile, vermittelt Art. 12 der Anweisung des Finanzministers vom 3. April 1894 zur Ausführung des ErgStG³²⁾ ein anderes Bild. Zunächst wird in Abs. 1 noch von der Einzelbewertung ausgegangen:

"Der gemeine Werth des einem ... Gewerbebetriebs dienenden Anlage- und Betriebskapitals ... ist durch Schätzung zu ermitteln, welche den wirklichen Substanzwerth desselben, nicht etwa einen fiktiven

31) GS S. 134

32) abgedruckt bei B. Fuisting, Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 2: Komm. z. ErgStG, 1899, S. 201 ff.

Buchwerth erfassen muß ... Andererseits kommt bei der Schätzung nur der Werth der materiellen Betriebsmittel in Betracht. Umstände, welche nicht unter diesen Gesichtspunkt fallen, z.B. der von altersher begründete Ruf der Firma, ihre gute Kundschaft oder die besonderen persönlichen Eigenschaften des Steuerpflichtigen bleiben unberücksichtigt, wenn dadurch auch die Rentabilität des Geschäfts und der Verkaufswerth desselben wesentlich beeinflußt wird."

Dann aber schwenkt die Anweisung in Abs. 2 um:

"Für jeden selbständigen Betrieb wird unter Berücksichtigung aller dazu gehörigen ... Betriebsstätten das gesammte Anlage- und Betriebskapital im Ganzen geschätzt."

Es wird nunmehr eine Gesamtbewertung angeordnet.
Schmalenbach meinte dazu:

"Wer erst anweist, im einzelnen zu schätzen, dann aber daran erinnert, daß im ganzen zu schätzen sei, der weiß nicht genau, was er will." 33)

Das Preußische OVG versuchte, Gesamtbewertung und Einzelbewertung zu koordinieren:

"Bei Gewerbebetrieben bildet den Gegenstand der Ergänzungsbesteuerung das gewerbliche Anlage- und Betriebskapital in seiner Gesamtheit. Die einzelnen Bestandtheile des Anlage- und Betriebskapitals dürfen nicht je für sich gesondert und nach Rücksichten der Verwendung zu anderen Zwecken bewerthet werden, sondern kommen bei der Bewerthung der Gesamtheit des Anlage-

33) E. Schmalenbach, Theoretische Studie über den gemeinen Wert, ZfhF 12 (1917/18), S. 129/148; vgl. auch H. Jacob, Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen, 1961, S. 57 ff.

und Betriebskapitals nur als Rechnungsfaktoren unter Berücksichtigung ihrer gegenwärtigen Verwendung in Betracht. Der maßgebende gemeine Werth ist auch hier der Verkaufswerth. Dieser ist zunächst durch Vergleichung des zu bewerthenden Anlage- und Betriebskapitals mit den in gleichartigen Fällen wirklich erzielten Kaufpreisen festzustellen, wobei den Verschiedenheiten zwischen dem zu bewerthenden und den bei der Vergleichung benutzten Anlage- und Betriebskapitalien Rechnung zu tragen ist." 34)

Damit war das entscheidende Problem lediglich formuliert, nicht gelöst. Es mußte geklärt werden, in welcher Weise die Einzelwerte als Rechnungsfaktoren in Erscheinung treten sollten. Das ProVG konnte dieses Problem nicht lösen³⁵⁾.

Erst der RFH wies einen neuen Weg, Gesamtbewertung und Einzelbewertung zu vereinbaren, indem er auf die Teilwertidee zurückgriff. Diese hatte bereits das Reichsoberhandelsgericht für die Handelsbilanz formuliert:

"Der Bilanz liegt hiernach in der That die Idee einer fingierten augenblicklichen allgemeinen Realisierung sämtlicher Activa und Passiva zum Grunde, wobei jedoch davon ausgegangen werden muß, daß in Wirklichkeit nicht die Liquidation, sondern vielmehr der Fortbestand des Geschäfts be-

34) OVGSt 5, S. 117 (Anmerkung)

35) vgl. das Urteil v. 17.5.1897, OVGSt 6, S. 30/34 ff., in dem das ProVG eine Addition der Einzelwerte ausdrücklich ablehnt, aber keine andere Berechnungsmethode nennt; siehe dazu E. Schmalenbach, a.a.O., S. 150: "Wer nach diesen Ausführungen sagen kann, wie der Einzelwert mittelbar oder unmittelbar anders als durch Zusammenzählung zu benutzen ist, den will ich als klugen Mann schätzen"

absichtigt wird und daß daher bei der Ermittlung und Feststellung der einzelnen Werthe derjenige Einfluß unberücksichtigt zu lassen ist, welchen eine Liquidation auf dieselben ausüben würde." 36)

In dem Urteil vom 14.12.1926, das zu § 19 EStG erging, wendete der RFH den Teilwertgedanken auf die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit an:

"Bei einem zu einer wirtschaftlichen Einheit gehörenden Gegenstand ist ... scharf zu unterscheiden zwischen dem Werte, den der Gegenstand als Teil der wirtschaftlichen Einheit hat, kurz gesagt dem Teilwert, und dem Werte, den er aus dem Zusammenhange gerissen für sich haben würde, kurz gesagt dem Einzelwerte ... Der Teilwert bestimmt sich nach demjenigen Betrage, den ein Käufer des ganzen Unternehmens vermutlich - genaue Kalkulation unterstellt - weniger für das Unternehmen geben würde, wenn der betreffende Gegenstand nicht zu dem Unternehmen gehörte. Ist ein Unternehmen gutgehend und steht der Gegenstand in einer solchen Beziehung zu ihm, daß es nützlich wäre, ihn im Falle des Verlustes wieder zu beschaffen, so fällt der Teilwert mit dem sogenannten Wiederbeschaffungswerte (Reproduktionswert), d.h. dem Betrage der Wiederbeschaffungskosten zusammen. Nur ist zu beachten, daß, wenn der Gegenstand nicht anzuschaffen, sondern erst herzustellen wäre, einerseits der Umstand, daß er bereits vorhanden ist, zu einer Erhöhung, andererseits der Umstand, daß einigermassen gleichnützliche Gegenstände vielleicht billiger zu kaufen sind, zu einer Erniedrigung führen muß. Geht das Unternehmen aber nicht gut oder gewährt der Gegenstand nicht den erwähnten Nutzen, so wird der Teilwert

36) Entscheidungen des ROHG Bd. 12, S. 15/19

zwischen dem Wiederbeschaffungswert und dem Einzelwerte liegen oder mit letzterem zusammenfallen. Der beste Weg zur Ermittlung des Teilwerts ist in der Regel, daß man zunächst den Wiederbeschaffungswert ermittelt und die beiden zuletzt genannten Möglichkeiten, kurz gesagt: die Unrentierlichkeit des Betriebs und die Unrentierlichkeit des Gegenstandes im Betriebe, sodann berücksichtigt." 37)

Schon in diesen ersten Äußerungen des RFH ist bereits ein Wechsel in der Argumentationsebene enthalten, der mit der klassischen Teilwertidee nicht vereinbar ist. Diese geht von der Einzelbewertung aus und bewertet die Einzelteile mit dem Betrag, der im Rahmen des Gesamtkaufpreises auf sie jeweils entfallen würde. Vorausgesetzt ist dabei zweierlei: Die Kenntnis des Gesamtkaufpreises und des Aufteilungsmaßstabs. Kennt man aber den Gesamtkaufpreis, dann ist es aber überflüssig, ihn erneut über eine Einzelbewertung zu ermitteln. Der Teilwert gibt also nur Sinn, wenn man die Einzelpreise ohne Kenntnis des Gesamtkaufpreises ermitteln kann. Hier ist nun der entscheidende Bruch in der Argumentation des RFH: Sie wechselt von einer ertragsbezogenen Gesamtbewertung (Gesamtkaufpreis) zur kostenbezogenen Einzelbewertung, indem sie die Wiederbeschaffungskosten als Wertobergrenze einführt. Die Summe der Wiederbeschaffungskosten ergibt aber nur den Reproduktionswert des Betriebs, nicht den Gesamtkaufpreis³⁸⁾.

37) RFH, StuW 1927, Nr. 10 = RFH E 20, S. 87/88 f.

38) vgl. ausführlich H. Jacob, a.a.O., S. 87 ff., 101 ff. und insb. S. 123 ff.

Schon damals war bekannt, daß sich die für ganze Betriebe gezahlten Preise je nach der Rentabilität des Betriebs unterschiedlich zum Reproduktionswert verhielten. Solange die Wiederbeschaffungskosten die Obergrenze des Teilwerts darstellten, konnte eine gute Rentabilität nicht bei der Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden. Es entstand so die Idee, die gute Rentabilität im Rahmen der Einzelbewertung selbständig als sog. Geschäftswert (Firmenwert, Good will) zu erfassen³⁹⁾. Die Einzelbewertung als Verfahren stand zu diesem Zeitpunkt bereits außer Streit und war in § 31 Abs. 2 RBewG ausdrücklich angeordnet⁴⁰⁾.

Die klassische Teilwertidee war damit schon nach kurzer Zeit überwunden. Sie hatte versucht, eine Verbindung zwischen Einzel- und Gesamtbewertung herzustellen: Alle Wirtschaftsgüter sollten einzeln mit dem Betrag bewertet werden, der ihnen im Rahmen einer Gesamtbewertung zugekommen wäre. Da dieser Betrag ohne Kenntnis des Gesamtwerts nicht zu ermitteln war, mußte die Rechtsprechung von Anfang an Teilwertvermutungen aufstellen, die die Idee des Teilwerts sprengten. Der RFH zog daraus die Konsequenzen und konstruierte den Teilwert als weitgehend ertragsunabhängigen Wert: Er wurde zum Reproduktionswert; die Einzelbewertung war nicht mehr Methode, sondern Bewertungsziel.

39) vgl. dazu unten S. 233 ff.

40) Die Begründung zu § 31 Abs. 2 RBewG 1925 läßt nicht erkennen, ob die Einzelbewertung als Verfahren oder als materielles Prinzip gemeint ist, vgl. Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Reichstags, Bd. 400, Aktenstück Nr. 797, S. 40 f.

An diesem materiellen Grundsatz der Einzelbewertung hat der BFH in ständiger Rechtsprechung festgehalten⁴¹⁾. Der Gesetzgeber hat ihn 1976⁴²⁾ in § 98 a BewG übernommen. Damit wollte er ausdrücklich die Einzelbewertung nicht nur als Methode bestätigen, sondern die Bewertung auf die Sachwerte begrenzen⁴³⁾.

Der Teilwert, der ursprünglich als Teil-Ertragswert gedacht war, hat sich so zum Teil-Reproduktionswert gewandelt.

3. Der Teilwert (Reproduktionswert) als vermögenssteuerliches Bewertungsziel

Die Entwicklung des Teilwerts zum kostenorientierten Reproduktionswert wirft die Frage auf, ob die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Vermögensteuer bei diesem Wertansatz noch gewahrt sind.

Die Vermögensteuerpflicht konkretisiert die Sozialpflichtigkeit des Eigentumsbestandes nach Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG. Sie unterstellt, daß der Eigentümer eine ertragbringende Anlage seines Vermögens wählt und fordert von dem Sollertrag einen Anteil.

41) BFH, BStBl II, 1968, S. 794 = BFH E 93, S. 323;
BFH, BStBl II, 1973, S. 475 = BFH E 109, S. 63;
BFH, BStBl II, 1974, S. 508 = BFH E 112, S. 411

42) Einführungsgesetz zur Abgabenordnung vom
14.12.1976, BGBl I, S. 3341

43) vgl. Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes,
BT-Drucks. VI/3418 = BR-Drucks. 140/72, S. 102

Aus dem Eigentumsbezug ergeben sich für die vermögenssteuerlichen Bewertung des Betriebsvermögens Folgerungen: Die Vermögensteuer handelt nicht von einer Arbeitspflicht des Betriebsinhabers, sondern von der Produktivitätspflicht des Eigentums.

Ein Unternehmen ist als Gesamtheit aber nicht die Summe der Einzelteile, sondern gewinnt durch die unternehmerische Tätigkeit des Inhabers eine verselbständigte Bedeutung. Ein Mehrwert des Ganzen gegenüber der Summe der Einzelteile ist daher eher Zeichen unternehmerischer Leistung, weniger konsolidiertes Eigentum⁴⁴⁾.

Wenn sich die Vermögensteuer auf die Summe der Einzelteile beschränkt, so werden diese Vorgaben bewertungsrechtlich umgesetzt: Art. 14 Abs. 2 S. 1 GG fordert einen Normalgebrauch der Betriebsmittel, nicht die Teilhabe an individuell höherer unternehmerischer Leistung.

Dieser Zusammenhang hat den Gesetzgeber dazu bewegt, an dem Teilwert, verstanden als Reproduktionswert, festzuhalten. Andere Wertansätze würden nämlich an "der Problematik der Aussonderung des Unternehmerlohns" scheitern⁴⁵⁾.

Der als Reproduktionswert verstandene Teilwert ist also als Bewertungsmaßstab des Betriebsvermögens zulässig.

44) zur Abgrenzung von Beruf und Eigentum vgl. W. Leisner, Eigentümer als Beruf, JZ 1972, S. 33 ff., insbesondere zur Differenzierung zwischen dem "berufstätigen Eigentümer" und dem "reinen Besitzer" (S. 37)

45) Entwurf eines Zweiten Steuerreformgesetzes, a.a.O., S. 102 (Begründung zu § 98 a BewG)

4. Einzelne Streitfragen der Teilwertlehre

Aus dem verfassungsrechtlichen Zusammenhang ergeben sich neue Aspekte zur Beurteilung der Streitfragen, die im Zusammenhang mit dem Teilwert diskutiert werden.

a. Der Einfluß der Rentabilität auf den Teilwert

Kernproblem der Teilwertlehre ist die Berücksichtigung der Rentabilität. Ursprünglich geschaffen, um eine Berücksichtigung des (rentabilitätsabhängigen) Gesamtwerts des Unternehmens bei der Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter zu ermöglichen, wandelte er sich infolge der von der Rechtsprechung aufgestellten Teilwertvermutungen zum kostenbezogenen Wert. Die Wiederbeschaffungskosten wurden zur Wertobergrenze. Folgerichtig lehnte schon der RFH es ab, die gute Rentabilität des Betriebs in einem erhöhten Wertansatz der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen⁴⁶⁾.

Der BFH ist dem gefolgt. Die Gleichsetzung des Teilwerts mit den Wiederbeschaffungskosten faßt er als materielles Prinzip auf: "Der Wert wird nicht auf Grund der Erträge (Ertragswert), sondern der Marktpreise ermittelt"⁴⁷⁾. Eine Umlegung der

46) RStBl 1930, S. 287 = RFH E 26, S. 285 = StuW 1930, Nr. 571

47) BFH, BStBl III, 1952, S. 169 = BFH E 56, S. 436; der BFH lehnte damit die Lehre der erhöhten Wiederbeschaffungskosten bei betriebsarteigenen Wirtschaftsgütern (Reinhardt) ab, vgl. dazu H. Jacob, a.a.O., S. 185 ff.

guten Rentabilität auf die einzelnen Wirtschaftsgüter läßt auch er nicht zu⁴⁸⁾. Die Literatur hat sich dieser Meinung angeschlossen⁴⁹⁾.

Anders behandelt die Rechtsprechung die schlechte Rentabilität. Schon der RFH hielt im Urteil vom 14.12.1926 eine Teilwertminderung infolge schlechter Rentabilität für möglich, unterschied aber ausdrücklich zwischen der "Unrentierlichkeit des Betriebs" und der "Unrentierlichkeit des Gegenstands im Betriebe"⁵⁰⁾. Diese Unterscheidung wurde in der Folgezeit beibehalten.

aa. Die Unrentierlichkeit des Betriebs

Der RFH ließ zunächst noch allgemein eine Teilwertabschreibung zu, wenn das Unternehmen nicht gut ging⁵¹⁾. Begründet hat er seine Auffassung nicht. Erklärbar ist sie nur, wenn man den Teilwert als ertragsabhängigen Wert und die Bewertung nach dem RBewG als Gesamtbewertung ansieht. In der Tat scheint der RFH diesen Gesichtspunkt vor Augen gehabt zu haben. Im Urteil vom 24.1.1935⁵²⁾ berief er sich zur Stützung seiner Ansicht auf einen Aufsatz von Seweloh, der noch deutlich vom

48) BFH, BStBl III, 1956, S. 11 = BFH E 62, S. 27; BStBl II, 1973, S. 475 = BFH E 109, S. 63

49) Rössler/Troll/Langner, a.a.O., § 109 BewG, Rn 7; Gürsching/Stenger, a.a.O., § 10 BewG, Rn 6

50) RFH, StuW 1927, Nr. 10 = RFH E 20, S. 87

51) Urteil vom 14.12.1926, a.a.O.

52) StuW 1935, Nr. 177 = RStBl 1935, S. 584

Standpunkt der ertragsabhängigen Gesamtbewertung geprägt ist. In dem Aufsatz heißt es:

"Regelmäßig ist für die Bewertung der Preis maßgebend, den ein Käufer des gesamten Unternehmens für die einzelnen Betriebsgegenstände bezahlen würde; der Käufer wird diesen Preis vor allem nach dem Nutzen bemessen, den der einzelne Gegenstand oder der ganze Betrieb erwarten läßt, und es wird ihm in der Regel gleichgültig sein, ob der Gewinn dadurch gemindert wird, daß der Absatz ungenügend ist, oder daß die Unkosten zu hoch oder die Verkaufspreise zu niedrig sind. Infolgedessen besteht auch auf dem Gebiet des Reichsbewertungsgesetzes die Möglichkeit, die schlechte Ertragsfähigkeit des Gesamtunternehmens bei Bewertung der einzelnen Betriebsgegenstände zu berücksichtigen" 53)

Der RFH wechselte also bei der schlechten Rentabilität des Betriebs wieder zur klassischen Teilwerttheorie. Indessen konnte er nie angeben, nach welchem Maßstab sich die schlechte Rentabilität bei der Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter niederschlug. Es blieb so ein Widerspruch in der Teilwert-Rechtsprechung des RFH.

Der BFH übernahm zunächst die Rechtsprechung des RFH⁵⁴⁾, stellte dann jedoch im Urteil vom 2.3.1973⁵⁵⁾ besondere Anforderungen an eine solche Teilwertabschreibung: Sie setze voraus, "daß es sich um eine ... nachhaltige und erhebliche Unrentabilität handeln muß", was nur der Fall sei,

53) A. Seweloh, Zum Vermögensteuerrecht, StuW 1932, Sp. 663/673

54) BFH, BStBl III 1952, S. 169 = BFH E 56, S. 436

55) BFH, BStBl II 1973, S. 475 = BFH E 109, S. 63

"wenn ein Unternehmen nachhaltig mit Verlusten arbeitet und deswegen objektiv nachprüfbare Maßnahmen getroffen hat, den Betrieb alsbald wie möglich zu liquidieren oder stillzulegen". Er greift so einen ganz anderen Gedanken auf, nämlich die Frage, ob der Teilwert ausnahmslos für die Bewertung des Betriebsvermögens gilt. Schon § 139 RAO 1919 machte insoweit eine Einschränkung, daß die Weiterführungsfiktion des Teilwerts nur in der Regel zutreffe. Der RFH lehnte es folgerichtig schon im Urteil vom 9.1.1930⁵⁶⁾ ab, generell den Teilwert als Wertmaßstab des Betriebsvermögens anzuwenden:

"Es soll der Wert des Gegenstandes im Betrieb und für den Betrieb (Teilwert) erfaßt werden. In dieser Absicht des Gesetzes liegt auch schon die Grenze der Anwendbarkeit ausgesprochen, nämlich dahin, daß nicht die unbegrenzte Fortführung des Betriebs in Rechnung zu stellen ist, sondern die Fortführung lediglich bis zu dem Zeitpunkt seines aus der Lage des Einzelfalls sich ergebenden natürlichen Endes. Das Gesetz wollte nicht der tatsächlichen Lage des einzelnen Falles durch die Fiktion einer unbegrenzten oder beliebig langen Dauer des Unternehmens Gewalt antun, sondern es wollte den Gesichtspunkt der Fortführung des Unternehmens in Einklang mit den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles berücksichtigen wissen nur insoweit, als am Steuerstichtag mit einer Fortführung des Betriebs zu rechnen ist. Wenn daher die Fortführung des Betriebs nur von beschränkter Dauer ist und dadurch auch die Verwendung und Verwendbarkeit der Betriebs-

56) RStB1 1930, S. 177 = StuW 1930, Nr. 570

mittel in ihrer Dauer beschränkt ist und die Betriebsmittel dadurch vorzeitig un-
verwendbar und wertlos oder doch auf ihren
bloßen Materialwert zurückgeführt werden,
so ist das ein Umstand, der auch für die
Einzelbewertung der Gegenstände nicht
außer Betracht gelassen werden kann."

In der Begründung zu § 12 RBewG 1934 (Teilwert)
ist diese Auslegung ausdrücklich bestätigt:
"Die Vorschrift gilt wie bisher nur für den Regel-
fall, nicht also z.B. für die Fälle, in denen sich
das Unternehmen im Zustand der Liquidation be-
findet." 57)

Sieht man das Urteil des BFH vom 2.3. 1973⁵⁸⁾ in
diesem Zusammenhang, so zeigt sich, daß der BFH
die Inkonsequenz, die noch der Rechtsprechung des
RFH anhaftete, überwunden hat: Der Teilwert ist
bei mangelnder Rentabilität nicht als Ertrags-
wert zu verstehen, sondern als Bewertungsmaßstab
bei liquidationsreifen Unternehmen nicht mehr an-
wendbar. Der Teilwert gilt nach § 109 Abs. 1 BewG
nämlich nur "in der Regel". Die in die Wege ge-
leitete Liquidation des Betriebs ist nicht der
Regelfall⁵⁹⁾. Die Rentabilität des Unternehmens
hat also auch dann, wenn sie schlecht ist oder gar
fehlt, keinen Einfluß auf den Teilwert⁶⁰⁾.

57) RStBl 1935, S. 161/162

58) a.a.O.

59) Die h.M. bezieht die Formulierung "in der Regel"
allerdings nur auf die Ausnahmen nach § 109
Abs. 2-4 BewG, vgl. K. Friedlaender, a.a.O.,
Sp. 349; E. Hauter, Der Ansatz der immateriellen
Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung,
StbJb 1980/81, S. 197/214 f.

60) a.A. E. Hauter, a.a.O., S. 223 f.

Die Finanzverwaltung erkennt diesen Zusammenhang, wenn sie eine Teilwertminderung auch dann zuläßt, wenn einzelne Wirtschaftsgüter "wegen Betriebs-einschränkung, Kurzarbeit oder dergl. nur ein-geschränkt genutzt sind"⁶¹⁾. Es handelt sich in diesen Fällen meist um Anzeichen einer schlechten Rentabilität, so daß sie unberücksichtigt bleiben müssen⁶²⁾.

bb. Die Rentierlichkeit des Gegenstandes im Betrieb

Der RFH nannte in dem Urteil vom 14.12.1926 als weitere Ursache einer Teilwertminderung die Un-rentierlichkeit des Gegenstandes im Betrieb. Dieser Begriff ist mißverständlich. Er legt die Vorstellung nahe, daß es um die Ertragfähigkeit des einzelnen Gegenstandes geht. Jedoch besitzt allenfalls der Betrieb als wirtschaftliche Ein-heit eine Ertragfähigkeit. Diese ist nicht auf die einzelnen Gegenstände umlegbar. Gerade daran ist die klassische Teilwertidee gescheitert. Wenn der Teilwert deshalb als ertragunabhängiger Substanzwert konstruiert wird, stellt sich die Frage, wie die Rentierlichkeit des einzelnen Ge-genstandes Einfluß auf ihn haben kann.

61) Abschn. 51 Abs. 2 S. 5 VStR 1983

62) ebenso H. Jacob, a.a.O., S. 170 ff.;
Rössler/Troll/Langner, a.a.O., § 109 BewG, Rn 24;
anders M. Seifried, Die Praktikabilität des
Teilwerts im Sinne des § 10 des Bewertungsge-
setzes, BB 1982, S. 1164 ff., der allerdings
vom Gesamtkaufpreis als Bewertungsziel ausgeht

Eine Erklärung bietet auch hier wieder das Urteil des RFH vom 14.12.1926. Der RFH nimmt eine Rentierlichkeit des einzelnen Gegenstandes an, wenn "es nützlich wäre, ihn im Falle des Verlustes wieder zu beschaffen"⁶³⁾. Er faßt also auch diesen Fall kostenbezogen auf. "Nicht mehr die Rentierlichkeit, sondern die Wirtschaftlichkeit des zu bewertenden Gutes wird ... ins Auge gefaßt und ist für die Bemessung des Teilwerts maßgeblich"⁶⁴⁾. Grund der Teilwertabschreibung ist in diesen Fällen also, daß der gleiche Zweck hätte billiger erreicht werden können⁶⁵⁾.

Dies ist in folgenden Einzelfällen möglich:

- Die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen die normalen;
- es liegt eine Fehlinvestition vor;
- der Gegenstand ist technisch veraltet;
- Die Gebrauchsfähigkeit ist durch sonstige Einflüsse gemindert (z.B. Beschädigung)⁶⁶⁾.

Die Abweichung von den Wiederbeschaffungskosten bewirkt, daß nicht der Reproduktionswert des bestehenden Betriebs, sondern im Einzelfall ein niedrigerer Wert maßgeblich ist. Es fragt sich, ob diese Modifikation des Reproduktionswertes den verfassungsrechtlichen Vorgaben der Vermögensteuer entspricht.

63) RFH, Stuw 1927, Nr. 10 = RFH E 20, S. 87

64) H. Jacob, a.a.O., S. 161

65) H. Jacob, a.a.O., S. 214

66) vgl. H. Jacob, a.a.O., S. 176; G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 5. Aufl., 1978, S. 460; beide Autoren führen außerdem die "nachhaltig nicht volle Nutzung eines Gutes" an; dabei handelt es sich jedoch regelmäßig um eine Unrentabilität des Betriebs, vgl. oben S. 226 ff.

Die Verfassung verlangt auch vom Eigentümer eines Betriebs eine normale Nutzung seines Betriebsvermögens. Diese Forderung würde bewertungsrechtlich verfremdet, wenn ein zu hoher Aufwand bewertungsrechtlich durch eine Teilwertminderung berücksichtigt wird. Dieser Gefahr entgeht die Rechtsprechung durch eine einengende Interpretation der Fehlinvestition. Nur wenn die Maßnahme auf einem Irrtum beruht und betrieblich veranlaßt ist, kommt eine Fehlmaßnahme in Betracht⁶⁷⁾. Nicht jeder übertriebene Aufwand wird also als Fehlmaßnahme angesehen; die Luxuslimousine wird nicht bewertungsrechtlich zum Kleinwagen. Diese Rechtsprechung ist jedenfalls für die Vermögensteuer konsequent. Diese will nicht Vermögensverluste, die wesentlich eingetreten sind, mit einer Zusatzsteuer vergrößern, sondern die bewußte Vergeudung von Betriebsmitteln verhindern.

Weder eine gute noch eine schlechte Rentabilität des Betriebs hat demnach Auswirkungen auf den Teilwert. Soweit die Unrentierlichkeit des Gegenstands im Betrieb eine Teilwertabschreibung erlaubt, wird nicht etwa ein ertragsbezogener Gesichtspunkt in den Teilwert hineingetragen; vielmehr wird der Kostenansatz modifiziert. Dies ist mit der Funktion der Vermögensteuer vereinbar.

67) BFH (GrS), BStBl II, 1973, S. 79 = BFH E 107, S. 296; z.T. weitergehend für § 6 EStG: Hermann/Heuer/Raupach, Komm. z. ESt u. KSt, 19. Aufl., (Loseblatt), § 6 EStG, Rn 597; Schmidt/Seeger, EStG, 2. Aufl., 1983, § 6, Anm. 38 b

Der Teilwert ist also kein Ertragswert⁶⁸⁾, sondern ertragsunabhängiger Substanzwert, der von der Fortführung des Betriebs ausgeht⁶⁹⁾.

b. Die Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und des Geschäftswerts

Die Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und des Geschäftswerts wirft mehr noch als im Einkommensteuerrecht im Bewertungsrecht Probleme auf. Enthält das EStG noch gesetzliche Vorschriften über die Bilanzierung dieser Güter und des Geschäftswerts, so stellt sich die Lage im BewG anders dar. Sie ist gekennzeichnet durch ein gesetzgeberisches Defizit⁷⁰⁾. Man scheidet die immateriellen Wirtschaftsgüter in Einzel- und Gesamtwirtschaftsgüter. Unter einem immateriellen Gesamtwirtschaftsgut versteht man die nicht zu trennenden immateriellen Bestandteile und Eigenschaften eines Unternehmens. Für dieses Konglomerat hat sich die Bezeichnung Geschäftswert eingebürgert⁷¹⁾.

aa. Der Geschäftswert in der Vermögensaufstellung

Die Bedeutung des Geschäftswerts für die Bewertung des Betriebsvermögens ist oben bereits gestreift

68) so aber K. Vogel, Verkehrswert, a.a.O., S. 33

69) so für den einkommensteuerrechtlichen Teilwert. W. Doralt, Der Teilwert als Anwendungsfall des going concern-Prinzips - Eine Kritik an der Teilwertkritik, in: A. Raupach (Hrsg.), Werte und Wertfindung im Steuerrecht, 1984

70) E. Hauter, a.a.O., S. 208

71) A. Uelner, Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter, StKongrRep. 1975, S. 95/103

worden. Der Geschäftswert ist bewertungsrechtlich interessant, weil er eine Gesamtbewertung erlaubt, obwohl alle Wirtschaftsgüter einzeln bewertet werden. Die Befürworter der Gesamtbewertung fordern daher, daß der Geschäftswert immer angesetzt werden müsse. Ihre Argumentation lautet: Wenn das BewG als Bewertungsziel den Verkehrswert des gesamten Unternehmens ansehe, aber als Bewertungsmethode die Einzelbewertung vorschreibe, dann müsse der Unterschiedsbetrag zwischen dem Gesamtwert und dem Reproduktionswert gesondert als Geschäftswert angesetzt werden⁷²⁾.

Aber schon der RFH lehnte diese Meinung ab. Im Vorbescheid zum Urteil vom 28.1.1930 führte er aus: "Gerade diese Bewertung des Geschäftswerts 'hinten herum' ... wollte der Gesetzgeber mit der Anordnung der Einzelbewertung wohl vermeiden"⁷³⁾. Anders sei es nur, wenn "der Geschäftswert bei einer Geschäftsveräußerung entgeltlich erworben ist. In diesem Falle, wo das Vorhandensein und der Umfang des Geschäftswerts in die Erscheinung getreten ist, glaubt der Senat die Gegenstandseigenschaft bejahen zu sollen"⁷⁴⁾. Diese Einschränkung verallgemeinerte der RFH in dem Urteil vom 28.2.1930: "Haben die Beteiligten den Geschäftswert ... durch eine nach außen erkennbare Handlung selbst vergegen-

72) J. Pelka, a.a.O., S. 99/101

73) mitgeteilt in RFH, RStBl 1930, S. 287 = RFH E 26, S. 285 = Stuw 1930, Nr. 571

74) vgl. FN 73

ständlicht (konkretisiert), haben sie den good will, jenes unfafßbare Etwas, jenen Wertunterschied ... durch Hingabe eines Entgelts oder durch Aufwendungen ... als Wirtschaftsgüter anerkannt ..., so muß es als eine wirtschaftlich begründete Folge hingenommen werden, daß auch das Steuerrecht aus diesen Vorgängen die entsprechenden Schlüsse zieht"⁷⁵⁾.

Warum die Konkretisierung dazu führen sollte, daß der Geschäftswert bewertungsrechtlich zu berücksichtigen ist, ergibt sich aus den Ausführungen des RFH nicht. Vom Standpunkt der materiellen Einzelbewertung war die Einschränkung jedenfalls nicht ohne weiteres verständlich. Vermutlich wollte der RFH nur verhindern, daß durch eine reine Vermögensumschichtung beim Erwerber vermögenssteuerlich eine Wertminderung eintritt.

Für die weitere Rechtsprechung des RFH wies die Einschränkung im Urteil vom 28.2.1930 allerdings einen anderen Weg: Allein die fehlende Konkretisierung verhinderte einen Wertansatz für den Geschäftswert; die Freilassung dieses Wertes folgte also nicht aus dem Grundsatz der Einzelbewertung, sondern lediglich aus der "Unmöglichkeit, ohne äußeren Anhalt einen Geschäftswert angemessen zu bewerten"⁷⁶⁾. Diese Unmöglichkeit entfiel nach Auffassung des RFH nicht nur bei einer Veräußerung, sondern auch bei einer Verpachtung.

⁷⁵⁾ vgl. FN 73

⁷⁶⁾ RFH, RStBl 1935, S. 25 = RFH E 37, S. 28

Die Aufwendungen des Pächters würden zu einer Konkretisierung des Geschäftswerts führen⁷⁷⁾.

An diesen Grundsätzen hat der BFH zunächst festgehalten⁷⁸⁾.

Eine Wende brachte dann das Urteil des BFH vom 6.8.1971⁷⁹⁾. Die Vorinstanz⁸⁰⁾ hatte entgegen der Rechtsprechung des BFH entschieden, daß einer Besteuerung des originären Geschäftswerts der Grundsatz der Einzelbewertung entgegenstehe, auch wenn der Betrieb gegen Entgelt verpachtet werde. Der BFH ist dem teilweise gefolgt. Ein Geschäftswert kann nach seiner Ansicht nicht erfaßt werden, wenn zu seiner Berechnung der Gesamtwert des Betriebs ermittelt werden müßte. Hätten die Vertragsparteien im Pachtvertrag ausdrücklich einen gesonderten Betrag für den Geschäftswert vereinbart, benötige man den Gesamtwert nicht; man könne dann den Geschäftswert in die Vermögensaufstellung übernehmen⁸¹⁾.

Diese Rechtsprechung ist unbefriedigend, weil sie die Geschicklichkeit der Vertragsparteien über die Steuerbelastung entscheiden läßt. Sie ist in sich unstimmig, weil auch dann, wenn der

77) vgl. FN 76

78) BFH, BStBl III, 1962, S. 436 = BFH E 75, S. 460;
BFH, BStBl III, 1965, S. 248 = BFH E 82, S. 1

79) BStBl II, 1971, S. 677 = BFH E 102, S. 573

80) Nieders. FG, EFG 1971, S. 121

81) vgl. FN 79

Pachtvertrag den Geschäftswert gesondert ausweist, eine Gesamtbewertung erforderlich ist, um bei späteren Bewertungen den Wertansatz für den Geschäftswert zu kontrollieren⁸²⁾.

In der Praxis kommt ein Ansatz des Geschäftswerts bei Verpachtung seit dem Urteil vom 6.8.1971 nicht mehr vor. Der Geschäftswert spielt daher nur noch beim entgeltlichen Erwerb bewertungsrechtlich eine Rolle.

Zusammenfassend läßt sich zur Rechtsprechung sagen, daß der RFH seine ursprünglich klare Konzeption, wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung den Geschäftswert prinzipiell außer Betracht zu lassen, schon durch eine nicht näher begründete Einschränkung verwischt hat. Diese Einschränkung brachte die Rechtsprechung in der Folgezeit auf ein falsches Gleis: Nicht der Ansatz, sondern die Außerachtlassung des Geschäftswerts schien nunmehr begründungsbedürftig. Die neuere Rechtsprechung des BFH beruht zwar noch auf diesem Grundsatz, mildert aber die Auswirkungen durch die Forderung nach einem gesonderten Ausweis des Geschäftswerts bei einer Verpachtung.

82) M. Groh, Der Geschäftswert in der Einheitsbewertung, FR 1973, S. 280/281 f.

Liegt so die einleuchtende Lösung - bei der Einzelbewertung den Geschäftswert generell außer Acht zu lassen - auf der Hand, stellt sich doch die Frage, warum die Rechtsprechung eine latente Neigung zeigt, einen Geschäftswert jedenfalls dann zu berücksichtigen, wenn seine Höhe bekannt ist und die Vertragsparteien Geld für ihn bezahlen. Der Grund wurde oben bereits angedeutet: Offensichtlich ist es schwer einzusehen, weshalb der Erwerber eines gutgehenden Unternehmens nach dem Erwerb bewertungsrechtlich weniger besitzen soll als vorher. Dieses Argument ist zutreffend, muß jedoch auf seinen systematischen Stellenwert geprüft werden.

Der Wertsprung beim Erwerb von Betriebsvermögen rührt daher, daß das BewG für Kapitalvermögen und Betriebsvermögen unterschiedliche Wertbegriffe verwendet, nämlich den Verkehrswert und den als Reproduktionswert verstandenen Teilwert. Die Summe der Teilwerte kann über oder unter dem Verkehrswert des Unternehmens⁸³⁾ liegen, ohne daß damit etwas darüber ausgesagt ist, ob das Unternehmen bewertungsrechtlich zutreffend erfaßt worden ist. Der Verkehrswert ist gerade nicht der Vergleichsmaßstab bei der vermögensteuerlichen Belastung des Betriebsvermögens. Eine Erfassung des Geschäftswerts kann daher nur aus der speziellen Problematik der

83) sofern es einen solchen überhaupt gibt; im Regelfall gibt es nur individuell gültige Preise

Vermögensumschichtung gerechtfertigt werden: Ist es gerechtfertigt, den Erwerber eines gutgehenden Betriebs vermögensteuerlich zu entlasten⁸⁴⁾?

Diese Frage kann nur der Gesetzgeber, nicht jedoch die Rechtsprechung beantworten. Ihr fehlt es an Maßstäben dafür, wie eine solche Angleichungsregelung bei Vermögensumschichtungen auszusehen hat. Insbesondere gibt es keine aus der Natur der Sache folgenden Kriterien. Die Festlegung der Übergangsperiode und des Übergangsmaßstabs ist eine Angelegenheit gesetzgeberischer Dezision, nicht rechtsschöpferischer Jurisdiktion.

De lege ferenda mag es angebracht sein, den derivativen Geschäftswert vermögensteuerlich zu erfassen. De lege lata fehlt für diesen Schritt die Rechtsgrundlage. Der Geschäftswert ist also bewertungsrechtlich unbeachtlich.

bb. Immaterielle Einzelwirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung

Immaterielle Einzelwirtschaftsgüter zieht die Rechtsprechung in größerem Umfang als den Geschäftswert zur Vermögensteuer heran. Sie werden

84) die Umschichtungsprobleme stellen sich natürlich auch in anderer Beziehung, z.B. bei der Frage, ob der Erwerber eines unrentablen Unternehmens ausgerechnet dann, wenn er es nicht liquidieren, sondern sanieren will, erhöht besteuert werden muß; ob der Veräußerer eines unrentablen Unternehmens entlastet werden muß etc.

als selbständig bewertungsfähig angesehen, wenn diese Bewertungsfähigkeit durch die allgemeine Verkehrsauffassung anerkannt wird, wenn das immaterielle Wirtschaftsgut entgeltlich erworben worden ist oder wenn auf das zu bewertende Wirtschaftsgut Aufwendungen gemacht wurden⁸⁵⁾.

Diese Grundsätze haben jedoch nicht verhindern können, daß sich die Rechtsprechung in einer kaum übersehbaren Fallkasuistik verfangen hat⁸⁶⁾. Will man eine generelle Tendenz herausheben, so kann man sagen, daß bis 1970 die Neigung vorherrschte, eher für einen Ansatz des immateriellen Werts zu entscheiden, während seitdem die Rechtsprechung erheblich restriktiver verfährt⁸⁷⁾.

Ob immaterielle Einzelwirtschaftsgüter bewertungsrechtlich relevant sind, ist von den Zielen der Vermögensteuer her zu entscheiden. Wenn die Vermögensteuer die Sozialpflichtigkeit des Eigentums konkretisiert, kann die Frage, ob ein immaterielles Wirtschaftsgut vorliegt, nicht von der Verkehrsauffassung abhängig gemacht werden. Entscheidend ist, ob die Rechtsordnung das Gut als Eigentum ansieht und es verkehrsfähig macht.

85) BFH, BStBl II, 1975, S. 324 = BFH E 114, S. 543

86) Überblick bei Rössler/Troll/Langner, a.a.O., § 109 BewG, Rn 42 ff.; E. Hauter, a.a.O., S. 208 ff.

87) vgl. E. Flohr, a.a.O., S. 132 f.; M. Rid, Der Geschäftswert bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, Inf. 1973, S. 349

V. Die Bewertung des sonstigen Vermögens

Die Besonderen Bewertungsvorschriften enthalten keine Wertmaßstäbe für das sonstige Vermögen. Nach § 17 Abs. 3 BewG gelten daher die Allgemeinen Bewertungsvorschriften (§§ 1 - 16 BewG). Diese schreiben grundsätzlich die Bewertung mit dem gemeinen Wert vor, der in § 9 Abs. 2 BewG mit dem Verkehrswert identifiziert wird. Daneben kennen die Allgemeinen Bewertungsvorschriften andere Wertbegriffe für das sonstige Vermögen: Für Kapitalforderungen (§ 11o Abs. 1 Nr. 1 BewG) und laufende Guthaben sowie Zahlungsmittel (§ 11o Abs. 1 Nr. 2 BewG) ist nach § 12 Abs. 1 BewG der Nennwert maßgeblich; notierte Anteile an Kapitalgesellschaften (§ 11o Abs. 1 Nr. 3 BewG) werden nach § 11 Abs. 1 BewG mit dem Kurswert berücksichtigt; für Anteilscheine an Kapitalgesellschaften oder sonstigen Fonds (§ 11o Abs. 1 Nr. 3 BewG) gilt nach § 11 Abs. 4 BewG der Rücknahmepreis.

All diese Werte stellen nur besondere Ausdrucksformen des gemeinen Werts dar⁸⁹⁾. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen gegen diesen Wertmaßstab nicht⁹⁰⁾.

89) Rössler/Troll/Langner, a.a.O., § 9 BewG, Rn 4; Gürsching/Stenger, a.a.O., § 9 BewG, Rn 4; R. Steinhardt, BewG u. VStG, Kommentar (Loseblatt), § 9 BewG, Rn 1; K. Tipke, a.a.O., S. 370

90) ebenso für die Aktie BVerfG (Vorprüfungsaus-schuß), HFR 1969, S. 346

Anders steht es mit der Bewertung nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften. Diese sind nach § 11 Abs. 2 S. 1 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dieser ist grundsätzlich anhand von Preisvergleichen zu ermitteln; liegen die Verkäufe ein Jahr oder länger zurück, ist er nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaften zu schätzen.

Die Finanzverwaltung wendet bei der Schätzung das sog. Stuttgarter Verfahren an, das in seiner jetzigen Form in den Abschnitten 76 bis 90 VStR 1983 geregelt ist. Dieses Verfahren berechnet den Wert nach der auch in der betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertung bekannten Übergewinnmethode; der Wert des Unternehmens ergibt sich aus dem Substanzwert zuzüglich des die Normalverzinsung übersteigenden Zukunftserfolgs⁹¹⁾.

Die Rechtsprechung billigt die Schätzung nach dem Stuttgarter Verfahren. Es handle sich bei diesem Verfahren um ein "wertvolles und die Einheitlichkeit der Bewertung gewährleistendes Hilfsmittel"⁹²⁾. Der Richter sei zwar an die

91) A. Moxter, Das 'Stuttgarter Verfahren' und die Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, DB 1976, S. 1585/1586; W. Müller, Der Wert der Unternehmung, JuS 1974, S. 288/289 f.

92) BFH, BStBl II 1975, S. 222 = BFH E 114, S. 245; ähnlich BFH, BStBl II 1978, S. 323 = BFH E 124, S. 356; weitere Nachweise, auch zur Rspr. des RFH, bei K. Barth, Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften für Zwecke der Vermögensteuer, 1974, S. 27 FN 2 u. 3

Ergebnisse des Stuttgarter Verfahrens nicht wie an ein Gesetz gebunden; er müsse im Einzelfall prüfen, ob diese Methode auch zu einem zutreffenden Ergebnis führe⁹³⁾. Mit Rücksicht auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung komme jedoch eine Abweichung vom Stuttgarter Verfahren nur dann in Betracht, wenn es in besonders gelagerten Fällen zu nicht tragbaren Ergebnissen führe⁹⁴⁾.

Der BFH betrachtet das Stuttgarter Verfahren in ständiger Rechtsprechung als ein zulässiges Schätzungsverfahren iSv §§ 162 Abs. 1 AO (§ 217 AO a.F.), 96 Abs. 1 S. 1 HS 2 FGO⁹⁵⁾. Daran bestehen Zweifel. Ein Schätzungsverfahren ist nur dann zulässig, wenn es jedenfalls theoretisch zum Schätzungsziel führen kann. Dies ist nach allgemeiner Auffassung beim Stuttgarter Verfahren nicht der Fall⁹⁶⁾. Theoretisch richtig ist allein der Zukunftsertragswert⁹⁷⁾. Das Stuttgarter Verfahren kann auch nicht als typisiertes Verfahren angesehen werden. Die ihm zugrundeliegende Übergewinnmethode stellt nämlich keine Typisierung⁹⁸⁾, sondern eine Objektivierung dar⁹⁹⁾. Die Typisierung abstrahiert von dem Einzelfall und unterstellt den

93) BFH, BStBl II, 1978, S. 323 = BFH E 124, S. 356

94) BFH, BStBl II, 1974, S. 626 = BFH E 112, S. 510;
BFH, BStBl II, 1975, S. 375 = BFH E 115, S. 58;
BFH, BStBl II, 1981, S. 351 = BFH E 132, S. 479;
BFH, BStBl II, 1982, S. 8 = BFH E 134, S. 167

95) BFH, BStBl II, 1978, S. 323 = BFH E 124, S. 356;
BFH, BStBl II, 1980, S. 463 = BFH E 130, S. 336

96) M. Groh, Neue Fragen zum Stuttgarter Verfahren, BB 1970, S. 744/749; A. Moxter, Stuttgarter Verfahren, a.a.O., S. 1589; ders., Grundsätze, a.a.O., S. 65 ff.

97) Arbeitskreis Unternehmensbewertung, a.a.O., S. 409

Normalfall; die Objektivierung will das Bewer-
terermessen ausschalten und wählt anstatt der
theoretisch richtigen Berechnungsgrundlage
falsche, aber dafür kontrollierbare Daten¹⁰⁰⁾.
Die Typisierung führt im Regelfall, die Objektivierung nur zufällig zum richtigen Ergebnis.

Es ist unbestritten, daß eine steuerliche Massen-
bewertung ohne Objektivierung nicht auskommen
kann¹⁰¹⁾. Fraglich ist aber, ob die Verwaltung
sie ohne gesetzliche Ermächtigung vornehmen
darf. An Objektivierungen der Verwaltung sind
höhere Anforderungen zu stellen als an Typi-
sierungen. Bei der Typisierung ist Gerechtig-
keit der Regelfall und im Ausnahmefall über
eine Billigkeitsmaßnahme herstellbar. Die
Objektivierung weicht generell von der Ge-
rechtigkeit ab zugunsten einer Kontrollierbar-
keit des Bewertungsvorgangs. Sie greift daher
stärker in die durch Art. 14 GG geschützte steuer-
liche Lastengleichheit ein. Die Lastengleichheit
ist objektives Recht und nicht von einer Be-
schwer des Steuerpflichtigen abhängig. Die Ver-
waltung darf also auch dann nicht ohne gesetz-
liche Grundlage objektivieren, wenn dies in
der Regel zu niedrigeren Werten führt¹⁰²⁾.

98) so aber BFH, BStBl II, 1975, S. 375 = BFH E 115, S. 58

99) BFH, BStBl II, 1980, S. 405 = BFH E 130, S. 198; A. Moxter, Grundsätze, a.a.O., S. 56 ff., 65 ff.

100) A. Moxter, Grundsätze, a.a.O., S. 33 ff.

101) A. Moxter, Grundsätze, a.a.O., S. 37 m.w.N. in FN 1

102) a.A. BFH, BStBl II, 1980, S. 405 = BFH E 130, S. 198

Für die Objektivierung des Stuttgarter Verfahrens fehlt die gesetzliche Grundlage. Zwar schreibt § 11 Abs. 2 S. 2 BewG vor, daß der gemeine Wert "unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten" zu schätzen ist. Daraus wird der Schluß gezogen, das Gesetz selbst weiche von der theoretisch allein richtigen ausschließlichen Ertragsbewertung ab¹⁰³⁾ und schreibe ein substanzwertorientiertes Bewertungsverfahren vor¹⁰⁴⁾. Dies ist jedoch nicht zwingend. Das Vermögen kann auch im Rahmen einer reinen Ertragswertberechnung berücksichtigt werden. Mit dem Ausdruck Vermögen kann der Liquidationswert als Wertuntergrenze¹⁰⁴⁾, die Erhöhung des Ertragswerts um die nicht betriebsnotwendigen Vermögensgegenstände oder einfach der im Vermögen enthaltene vorgeleistete Aufwand gemeint sein. Selbst wenn § 11 Abs. 2 S. 2 BewG im Sinne eines Objektivierungsauftrags interpretiert wird, kann das Stuttgarter Verfahren nicht gerechtfertigt werden. Dem Gesetz fehlt die Objektivierungsregel: Es läßt die Möglichkeit, statt der Übergewinnmethode ein Mittelwertverfahren zu wählen; die Übergewinnmethode selbst kann im Detail geändert werden. Es könnte also niemals dargelegt werden, daß das Gesetz gerade die Objektivierung des Stuttgarter Verfahrens in seiner jeweiligen Fassung vorschreibt.

103) BFH, BStBl II, 1975, S. 375 = BFH E 115, S. 58; H. Beisse, Diskussionsbeitrag, Podiumsdiskussion: Die steuerlichen Grundsätze der Unternehmensbewertung, insbesondere bei Anteilen von Kapitalgesellschaften, StbJb 1981/82, S. 291/292 f.

104) A. Moxter, Grundsätze, a.a.O., S. 65 f.

105) A. Moxter, Stuttgarter Verfahren, a.a.O., S. 1585

VI. Die Vergleichbarkeit der Werte

Das BewG kennt verschiedene Werte. Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen verwendet es den Sollertragswert, für das Betriebsvermögen den Teilwert und für das Grundvermögen und das sonstige Vermögen den Verkehrswert.

Der Gesetzgeber ist verfassungsrechtlich nicht gehalten, das gesamte Vermögen mit einem einheitlichen Bewertungsmaßstab zu erfassen; den Besonderheiten einzelner Vermögensgegenstände darf er durch besondere Wertansätze Rechnung tragen¹⁰⁶⁾. Eine Einheitlichkeit ist damit zwar nicht für den Bewertungsmaßstab gefordert. Aus Art. 14 GG folgt aber das Postulat der Gleichmäßigkeit der vermögensteuerlichen Lasten. Das Bewertungsrecht kann also die unterschiedlichen Wertmaßstäbe nicht aus sich heraus rechtfertigen, sondern bedarf der Legitimierung durch die Zielsetzung der Vermögensteuer. Die Wertansätze sind unter dem Blickwinkel der Vermögensteuer zu vergleichen.

Grundsätzlich bestehen keine Bedenken, daß der Ertragswert und der Verkehrswert nebeneinander verwendet werden. Es muß jedoch ein ausgewogenes Niveau zwischen beiden Werten bestehen. Angesprochen ist so der Kapitalisierungsfaktor beim

¹⁰⁶⁾ BVerfG E 41, S. 269/279 ff.; BFH, BStBl II, 1974, S. 602 = BFH E 112, S. 520; a.A. J. Pelka, a.a.O., S. 96

Ertragswert. Dieser drückt aus, welche Produktivität der Gesetzgeber unterstellt. Aus § 36 Abs. 2 S. 3 BewG ergibt sich ein Faktor von 18, was ungefähr einer Rendite von 5,5 % entspricht. Von diesem Prozentsatz geht das BewG auch in § 13 Abs. 1 S. 2 und § 14 Abs. 1 iVm Anlage 9 aus. Dieser Prozentsatz ist nicht willkürlich. Er entspricht im Geschäftsleben einer normalen Rendite.

Bei der Frage, welche Vermögensteile mit dem Ertragswert und welche mit dem Verkehrswert bewertet werden sollen, steht dem Gesetzgeber ein weites Ermessen zu. Gebunden ist er allenfalls an die Grundsätze der Systemgerechtigkeit. Diese verlangen aber keine einheitliche Bewertung aller Vermögensteile.

Auch die Bewertung mit dem Teilwert verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz. Der Teilwert an sich ist verfassungsrechtlich zulässig. Zu den anderen Wertansätzen wahrt er ein ausgeglichenes Niveau, indem er eine Rendite von 5,5 % bezogen auf das effektive Eigenkapital unterstellt. Wenn im betrieblichen Bereich durchweg höhere Zinssätze üblich sind, so liegt dies daran, daß der Unternehmerlohn nicht vorher abgezogen wird.

Im Ergebnis gestattet der Gleichheitssatz also die Anwendung unterschiedlicher Wertbegriffe im Vermögensteuerrecht. Dies bedeutet jedoch nicht,

daß der Gesetzgeber die vermögensteuerliche Bewertung beliebig regeln darf oder daß der Rechtsanwender befugt ist, Bewertungsfragen allein aus einem bewertungsrechtlichen Subsystem zu lösen. Eine gleichheitskonforme Wertfindung läßt sich nur erreichen, wenn die Bewertung nicht lediglich als technisches, sondern zuvörderst als materiellrechtliches, von der Verfassung angeleitetes Gebiet angesehen wird.

Lebenslauf

Am 28.7.1953 wurde ich als Sohn des späteren Bistumsobers-archivrates Friedrich Helmert und seiner Frau Johanna, geb. Samson, in Ennigerloh/Kr. Warendorf geboren. Von 1960 bis 1964 besuchte ich die Überwasser-Volksschule in Münster, danach das dortige Gymnasium Paulinum. Nachdem ich im Jahre 1972 das Abitur bestanden und anschließend den Grundwehrdienst absolviert hatte, nahm ich zum Wintersemester 1973/74 das Studium der Geschichte und der lateinischen Philologie an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster auf. Zum Sommersemester 1974 wechselte ich die Fachrichtung und studierte Rechtswissenschaft; das Studium der Geschichte führte ich nebenbei weiter. Vom Sommersemester 1975 bis zum Sommersemester 1976 war ich an der Universität Göttingen immatrikuliert. Zum Wintersemester 1976/77 kehrte ich an die Universität Münster zurück und legte am 7.7.1979 vor dem Oberlandesgericht Hamm die erste juristische Staatsprüfung ab. Zum 1.9.1979 wurde ich zum Referendar in Aachen ernannt. Die Große juristische Staatsprüfung bestand ich am 23.3.1982 beim Justizministerium Düsseldorf. In der Zeit vom 1.4.1982 bis zum 29.2.1984 war ich als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Juristischen Seminar der Universität Heidelberg - Lehrstuhl Prof. Dr. Paul Kirchhof - beschäftigt. Seit dem 1.3.1984 bin ich als juristischer Mitarbeiter bei einer Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatersozietät in Münster angestellt.

Ich bin seit dem 6.8.1982 verheiratet.

